Saarbrücken 1955

Ursula Ruffing

Probleme der Besteuerung von Kartellen.

Inauguraldissertation zur
Erlangung des Doktorgrades
der Rechts=und Wirtschafts-
wissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes
in Saarbrücken.

Vorgelegt von
Diplom-Kaufmann Ursula Ruffing
Schafbrücke, Kaiserstr. 5-5a

Mai 1955

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

V o r w o r t

Problemstellung und Gang der Untersuchung.

Die vorliegende Arbeit hat sich zum Ziel gesetzt, die Probleme der Besteuerung von Kartellen aufzuzeigen und in den wesentlichsten Punkten zu erörtern, sowie Anregungen und Vorschläge für eine künftige Kartellbesteuerung zu geben.

Am Eingang der Arbeit soll das Objekt der Untersuchung: das Kartell bezw. Syndikat, einer eingehenden Begriffsabgrenzung unterworfen werden und zwar im Rahmen der geschichtlichen Entwicklung, die automatisch zu den heute geltenden Begriffen hinführt. Die Untergliederung der Kartelle nach ihren mannigfaltigen Funktions-und Organisationsbereichen dient zur weiteren Begriffserläuterung. In kurzer vergleichender Betrachtung der neueren Kartellentwicklung in den einzelnen industrialisierten Ländern soll sich die allgemeine Entwicklungstendenz im Kartellwesen-das Antitrustbestreben im Wirtschaftssystem herherauskristallisieren.

Die Hauptuntersuchung richtet sich auf die Probleme der Besteuerung, die Kartelle und Syndikate in steuerrechtlicher, betriebswirtschaftlich-steuerlicher, teils sogar finanz-und wirtschaftspolitischer Hinsicht bieten. Es wird zunächst die grundsätzliche Haltung des Fiskus zum Kartell erörtert und zwar einmal von der Seite des geltenden Steuerrechts-im geschichtlichen Aufbau- zum anderen von der Seite eines betriebswirtschaftlich zu gerechtfertigenden Steuerrechts(de lege ferenda). Parallel laufend dazu werden jeweils die Interessen der übrigen interessierten Kreise berücksichtigt. Die Probleme sollen keine einseitige Behandlung erfahren, sondern im Hinblick auf die Wünsche und Forderungen von Fiskus und Steuerpflichtigen diskutiert werden.

Im Vordergrund der Betrachtungen stehen heute in der deutschen Bundesrepublik die Fragen, die die Zulässigkeit von Kartellen überhaupt mit sich bringt;denn z.Z.existieren garkeine Kartelle und somit auch noch kein neues Kartellsteuerrecht nach 1945.Soll man-natürlich mit der Prämisse,dass Kartelle und Syndikate entstehen werden-bei der Abfassung einer neuen Kartellsteuerverordnung auf die Regelungen von 1941 zurückgreifen,sie kopieren,modifizieren oder gänzlich ablehnen und eine total neue Richtung in der Besteuerung von Kartellen in der deutschen Bundesrepublik einschlagen?Auf alle diese Fragen will die vorliegende Arbeit eine Antwort geben,wenn auch die Bestimmungen im einzelnen nur kurz skizziert werden können.Das heute geltende Steuerrecht kennt eine solche Vielzahl von Bemessungsgrundlagen und Sonderproblemen, die unmöglich alle-selbst nur auf ein Objekt(Kartell) bezogen-Gegenstand einer Arbeit diesen Umfanges sein können.

Die Hauptaufgabe der folgenden Untersuchung liegt demnach in der Prüfung der Gültigkeit der theoretisch noch bestehenden Kartellsteuerverordnung von 1941 im Hinblick auf die heutigen wirtschaftlichen Verhältnisse.Kann die Verordnung künftigen Unternehmungszusammenschlüssen gerecht werden oder inwieweit verlangen veränderte wirtschaftliche Voraussetzungen veränderte steuerliche Regelungen?Diese Frage soll im Mittelpunkt der Untersuchung der Probleme der Besteuerung von Kartellen stehen.

Abschliessend erfahren die Möglichkeiten und Grenzen einer künftigen nationalen und internationalen Kartellsteuerentwicklung eine ausblickartige Behandlung.

Die Anregung zu der vorliegenden Dissertation verdanke ich meinem verehrten Lehrer,Herrn Prof.Dr.Aufermann,Saarbrücken, dem ich,sowie Herrn Prof.Dr.Aprath,Köln,für Ihre Unterstützung,die sie mir insbesondere bezüglich der Literaturquellen gewährten,an dieser Stelle danken möchte.

Ferner bin ich folgenden Instituten der WiSo-Fakultät Köln: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut, Institut für Steuerrecht, Institut der Verkehrswissenschaft, Seminar für allgemeine Betriebswirtschaftslehre und für Wirtschaftsprüfung für die freundliche Zurverfügungstellung Ihrer Seminarbibliotheken, ferner den Universitätsbibliotheken Köln und Saarbrücken zu Dank verpflichtet.

Schafbrücke-Saarbrücken, den 15.5.1955

Ursula Ruffing

Inhaltsverzeichnis Seite

Vorwort

Einleitung:

I. Stellung der Kartelle und Syndikate in der Wirtschaft 1

A. Begriff und Wesen der Kartelle 2
B. Abgrenzung der Kartelle gegenüber anderen Wirtschaftsorganisationen 6
1.) Kartell 6
2.) Konzern 6
3.) Trust 6
4.) Berufsverein 7
5.) Genossenschaft 7
6.) Interessengemeinschaft 7
sowie Mischformen 7

C, Zwecke der Zusammenschlüsse 9
1.) Markteinfluss 9
a) Marktbeherrschung 9
b) Marktbeeinflussung 9
c) Marktbereinigung 9
2.) Rationalisierung 10

D. Wirtschaftliche Einordnung der Kartelle und Syndikate 11
1.) Wirtschaftliche Vereine 11
2.) Wirtschaftliche Verbände 12

E. Einteilung der Kartelle 13
1.) Kartelle niederer Ordnung 13
2.) Kartelle höherer Ordnung 13

F. Die Rechtsformen der Kartelle und Syndikate 16

Seite

II.Entwicklung des Kartellrechts 19

III.Die Beziehungen zwischen Kartell und Staat(Antitrustbewegung) 22

Hauptteil:
++++++++++

I.Probleme der Besteuerung von Kartellen allgemein 26

A.Steuer und Gesellschaftsform 26
1.)Allgemein 26
2.)Möglichkeiten, Kartelle auf dem steuerlichen Wege zu verbieten 29

B.Sollen Kartelle überhaupt besteuert werden? 32
1.)Verkehrsanschauung 32
2.)Systemgerechtigkeit 33
3.)Es gibt keine a l l g e m e i n e Besteuerung der Kartelle und Syndikate 33
4.)Syndikate im Vordergrund steuerlichen Interesses 34

II.Kartellbesteuerung(KörpSt.; VermSt.; GewSt. bis 1945 36

A.Verhältnisse vor 1941 36
1.)Körperschaftsteuer und Kartelle 36
2.)Vermögensteuer und Kartelle 45
3.)Gewerbesteuer und Kartelle 47

B.Kartellsteuerverordnung 1941 52
1.)Gründe für den Erlass der Verordnung 52
2.)Ziele und Umfang der Verordnung 53
3.)Grundgedanken 54
a)Begünstigung der Kartelle aus wirtschaftspolitischen Gründen 54

Seite

1.)Fiskus 92
2.)Kartelle, Syndikate 93
3.)Die nichtzusammengeschlossene Wirtschaft 93

E.Grundgedanken einer künftigen Kartellsteuerverordnung 95
1.)Einheitliche Regelungen bei Kartellen und Syndikaten 96
2.)Umfang künftiger Zusammenschlüsse, die von einer neuen Kartellsteuerverordnung betroffen werden 97
3.)Warum ein besonderes Kartellsteuerrecht 97
a)Ablehnung einer Torsoverordnung 98
b)Forderung nach Totalkartellsteuerrecht 98
4.)Die steuerrechtlichen Grundlagen für eine neue Kartellsteuerverordnung 99
5.)Für und wider eine grundsätzliche Doppelerfassung von Gewinn und Vermögen der Kart elle und Syndikate 1o2
6.)Tendenz zur mittelbaren Besteuerung von Seiten der Kartelle 1o3

F.Verschiedene Versuche und Möglichkeiten, künftigen Kartellen steuerliche Sonderstellungen zuzuweisen 111
1.)Der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit 111
2.)Der Gedanke der Förderungsgemeinschaft 112
3.)Annahme eines steuerlichen Einheitsgebildes bei der Doppelgesellschaft mittels 113
a)der Organlehre 113
b)gemäss der Fiktion der KartStVO 1941 12o
4.)Treuhandgestaltung 121
5.)Vergleich zwischen der 126

Seite

b)Besteuerung ohne Rücksicht auf die Rechtsform 56
c)Wahlrecht zwischen mittelbarer und unmittelbarer Besteuerung 57
4.)Lösung der Probleme in der KartStVO 1941 58
a)Allgemein 58
b)Einzelprobleme 62
5.)Bedeutung der KartStVO 64
6.)Zwangskartelle und KartStVO 64
7.)Kritik an der Verordnung 66
a)Kritik an der Grundtendenz 66
b)Zu grosse Elastizität der Regelungen 66
c)Bejahung der Verordnung als Vorstufe einer Betriebssteuerregelung 67
d)Gesamtbeurteilung der KartStVO 1941 67

III.Darstellung der Umsatzsteuerregelung nis 1945 68

IV.Darstellung der Gesellschaftsteuer bis 1945 76

V.Steuersyndikate 8•

VI.Neue Entwicklungstendenzen im Kartell steuerrecht nach 1945 83
A.Gegenwärtiger Stand des Kartellsteuer rechts 83
B.Rechtsgültigkeit der KartStVO 1941 84
C.Kartelle und Syndikate in der Liquidation, insbesondere nach 1945 87
D.An einer Kartellsteuerdiskussion interessierte Kreise: 92

Seite

a)Gewinn- und Verlustausschluss-
vereinbarung
b)und den Bestimmungen der KartStVO
1941

G.Grundgedanken der Betriebssteuer bei
Kartellen 132
1.)Entwicklung der Betriebssteuer 132
2.)Betrachtung der KartStVO 1941 unter
dem Gesichtspunkt der Betriebssteuer-
vorschläge 133
3.)Nachteile einer Betriebsbesteuerung 136
4.)Betriebssteuer und künftige Kartell-
steuerregelung 137

H.Vorschläge für eine künftige Regelung
der KörpSt.; VermSt.; GewSt.; UmsSt. und
GesSt. der Kartelle 141
1.)Körperschaftsteuer 141
2.)Vermögensteuer 146
3.)Gewerbesteuer 15o
4.)Umsatzsteuer 154
a)Grundsätzliches 154
b)Umsätze:Werke-Grundgesellschaft 155
c)Umsätze: Grundgesellschaft-Ver-
kaufsgesellschaft 165
d)Umsätze: Verkaufsgesellschaft-ano-
nymer Käufermarkt 166
e)Zusammenfassung 166
5.)Gesellschaftsteuer 166
innerhalb einer Kartellsteuerverordnung

Schluss:
+++++++
I.Zusammenfassung der Ergebnisse 171

II.Ausblick auf die Möglichkeiten künftiger
internationaler Kartellbesteuerung 175

Einleitung

I. Stellung der Kartelle und Syndikate in der Wirtschaft.

Ehe man mit der steuerlichen Behandlung von Kartellen und Syndikaten und den sich daraus ergebenden Problemen beginnt, müssen erst einmal die Begriffe: Kartell, Syndikat, Konzern, Trust ... und ähnliche Formen von Unternehmungszusammenschlüssen, sowie ihre wirtschaftliche Einordnung festgelegt sein; ferner die grundsätzliche H[illegible] des Staates und die Stellung der Wirtschaft zu den Kartellen und Syndikaten.

Die steuerlichen Maxime und Regelungen werden nicht völlig autonom von wirtschaftlicher Gestaltung getroffen, sondern eher in direkter Verbindung und sozusagen als Aufbau zu diesen. Man kann keine Steuer kreieren, ohne nicht die Bedeutung und die wirtschaftlichen Zusammenhänge der Gegenstände oder Objekte zu kennen, auf die man sie zu legen gedenkt, ebenso wie man kein Wirtschaftler ohne steuerliche Grundkenntnisse sein kann, um die Auswirkungen steuerlicher Massnahmen in der Wirtschaft beurteilen zu können.

Unter den heutigen Wirtschaftsformen sind kaum welche in Lehre und Praxis so heftig diskutiert worden wie die Begriffe: "Kartell, Syndikat", wobei man bis jetzt noch nicht zu einer einheitlichen Beurteilung dieser Institutionen gelangt ist.

Der Name Kartell kann von Charta=Vertrag[1] hergeleitet

---

1) Griech. Chartes, lat. charta (franz. cartel; ital. cartello) bedeutete ursprünglich jedes dünne Blatt Papier, dann alles, worauf etwas geschrieben oder gezeichnet war. Im Mittelalter hiess charta-Urkunde. Später beschränkte die Urkundenlehre den Ausdruck auf die Geschäftsurkunde zur

werden.Das führt zu dem weitesten Rahmen des Begriffes. Vereinigung selbständiger Unternehmer auf Grund eines Vertrages.Bei der genauen Analyse des Begriffes entstehen jedoch bei den verschiedenen Autoren die verschiedenartigsten Auffassungen,wovon nur einige herausgegriffen werden sollen.

A.Begriff und Wesen der Kartelle

Die erste systematische Darstellung des Wesens der Kartelle und Trusts ist wohl von Liefmann geliefert worden.[1]

Wenn auch seine Definition aus dem Jahre 1924 heute keine absolute Gültigkeit mehr für sich beanspruchen kann,so ist sie dennoch für die fernere Entwicklung im Kartellwesen richtungsgebend geworden.

> "Unter Kartellen verstehen wir freie Vereinbarungen oder Verbände zwischen selbständig bleibenden Unternehmern derselben Art zum Zwecke monopolistischer Beherrschung des Marktes."

Friedlaender[2] baute den Begriff nach der rechtlichen Seite weiter aus und gelangte zu folgender Definition:

> "Unter Kartellen versteht man bestimmte Formen der heutigen Wirtschaftsorganisation,die der Marktregelung und Marktbildung dienen.Sie beruhen entweder auf
>
> 1.)privatrechtlicher Grundlage (Vertrag,Verbandsbeschluss)
>
> 2.)oder auf einem Staatsakt (Gesetz,Verordnung bezw.staatlich genehmigter Akt eines wirtschaftlichen Selbstverwaltungskörpers)".

Beide Entstehungsformen sind bisher zu verzeichnen gewesen und verdienen daher auch Erwähnung.Nicht

---

Begründung eines Rechtsverhältnisses und weitete ihn sogar zu dem Begriff der Verfassung(z.B.Magna charta) aus.

1)Vergl.:Robert Liefmann"Kartelle und Trusts" Stuttgart 1924/S.5

2)Vergl.Friedlaender:"Die Rechtsverhältnisse der Kartelle und Konzerne in Europa"Zürich 1938

unwesentlich für die steuerliche Betrachtungsweise der Kartelle ist zudem ihre Grundlage,da hierin schon grundsätzlich die Haltung des Staates zu ihnen angedeutet sein kann.Kartelle sind kollektive Marktregelungen-im Gegensatz zu autonomen Bindungen,die von einem Einzelunternehmen ausgehen.-

Die Beschränkung der Wettbewerbsfreiheit der Kartellmitglieder bezieht sich in der Regel auf:[1]

a)Preise,
b)Geschäftsbedingungen,
c)Absatzgebiete,-mengen,
d)Produktion,Erzeugung,
e)Einkauf,Absatz,

also auf einzelne Funktionen wirtschaftlicher Betätigung.Die in einem Kartell oder Syndikat zusammengefassten Unternehmungen behalten im übrigen ihre

rechtliche,
finanzielle und
organisatorische Selbständigkeit.

Der Vollständigkeit halber und um die Vielfalt der Begriffsmöglichkeiten zu zeigen,sollen noch folgende Definitionen hinzugefügt werden.

Andreae:[2]

"Kartelle sind Vereinbarungen selbständig bleibender Unternehmungen zur Sicherung oder Erhöhung der Wirtschaftlichkeit und des Ertrages bezw.Gewinnes ihrer Mitglieder durch gemeinsame Ordnung der Erzeugung und des Marktes."

Machlup:

"Kartelle sind Geschäftsvereinbarungen,die den Zweck

---

1)Vergl.auch:Mühlensiefen-Dörinkel"Das neue Kartell-, Zwangskartell-und Preisüberwachungsrecht"Kap.II/2.

2)Vergl.:W.Andreae:"Die Kartelle als Ordnungsfaktor" Finanzarchiv Bd.13/4/52.

oder Erfolg haben,den Wettbewerb einzuschränken oder zu regeln."(Cartels may be defines simply as business arrangements,which have the purpose or effect of reducing or regulating competition)[1]

Von Beckerath:[2]

"Kartelle sind befristete Vereinbarungen zwischen den Fabrikanten derselben Branche und Produktionsstufe zum Zweck der Marktbeeinflussung durch mehr oder weniger monopolistische Methoden."

Steuerliche Kartellbegriffe:

Ebenfalls fehlt es bis jetzt an einer einheitlichen steuerlichen Begriffsbestimmung für das Kartell.Die Kartellverordnung 1941 enthält keine Legaldefinition des Kartellbegriffes.Der RdF-Erlass von 20.12.1941 lehnt sich bei der Auslegung der Begriffe an die "Verordnung gegen Missbrauch wirtschaftlicher Machtstellungen"[3] an,denn die Auslegung im Kartellrecht ist auch grundsätzlich steuerlich massgebend.Kartelle sind demnach Zusammenschlüsse wirtschaftlich selbständigbleibender Unternehmer zur Regelung des zwischen ihnen bestehenden Wettbewerbs.Es fallen hierunter auch Zwangs-Kartelle. Zu den Kartellen in dem oben bezeichneten Sinn gehören auch die Syndikate;Syndikate sind Kartelle,die den Verkauf oder den Einkauf als Zentralstellen für ihre Mitglieder durchführen oder vermitteln."[4]

---

1)Vergl.:"A Cartel policy of the United Nations"by C.D.Edwards,E.l.Kropp,B. .Lewis,F.Machlup,R.P.Terril Columbia University Press,New Qork 1946

2)Vergl.:Herbert von Beckerath"Grossindustrie und Gesellschaftsordnung" 1954/I.C.B.Mohr-Tübingen

3)Vergl.:Kartellverordnung vom 8.11.23(RGBl.I.S.1o67)

4)Der Ausdruck Syndikat wird in der Literatur oft nur für die Verkaufs=oder Geschäftsstelle benutzt.(Nicklisch,Flechtheim)In dieser Arbeit soll jedoch unter Syndikat das Gesamtgebilde verstanden werden(Grundgesellschaft und Verkaufsgesellschaft)-vergl.: Schultze-Schlutius:"Grundlegung eines Verbandssteuerrechts"Berlin 1937 /S.9

In der Steuerrechtsliteratur sind folgende Begriffsbestimmungen bekannt, die, mit kleinen Abweichungen, alle auf die wettbewerbsregelnden Funktionen der Kartelle und Syndikate Bezug nehmen.

Mirow:[1] drückt dies besonders deutlich aus, indem er u.a. ausführt: "Die Bildung der Kartelle und Syndikate hatte daher keinen anderen Zweck, als das Gesamtangebot eines bestimmten Produktes der Aufnahmefähigkeit des Marktes anzupassen."

Nach Bühler[2] sind "Kartelle Zusammenschlüsse von Werken, die grundsätzlich selbständig bleiben, zur Absatzregelung, womöglich Marktbeherrschung, mindestens Marktbeeinflussung. Syndikate sind solche Kartelle, die den Verkauf der Produkte ihrer Mitglieder durch eine eigne Verkaufsorganisation, eine Zentralstelle, durchführen. Die sind also der engere Begriff gegenüber Kartellen im eben erörterten Sinne-ein Verhältnis, dem der Sprachgebrauch der Kart.St. VO. vom 2o.12.1941 nicht gerecht wird und das uns nötigt, gelegentlich von Kartellen im engeren Sinne (im Gegensatz zu Syndikaten) zu sprechen."

Zwangskartelle.

Viel erörtert wird die Frage, inwieweit Organisationen, die nicht freiwillig zustande kommen, sondern vom Staat zwangsweise geschaffen werden, noch als Kartelle zu bezeichnen sind (sog. "Zwangskartelle").

Während sich Liefmann noch gegen eine Eingliederung gewisser Organisationen in den Kartellbegriff wendet,[3] behandelt die Kartellsteuerverordnung von 1941 Zwangs-

---

1) Vergl. Mirow: "Die Kartelle und Syndikate im Steuerrecht" Berlin 1933/Verlag von Franz Vahlen

2) Vergl.: O. Bühler "Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne" München 1951

3) "Man wird von Kartellen doch immer nur dann sprechen können, wenn die Vereinigung auf Grund eines Vertrages zustande gekommen ist, also auf privatrechtlicher Grundlage, nicht aber bei Zusammenschlüssen mit öffentlich-rechtlichem Charakter, die auf der Grundlage eines Gesetzes beruhen."

kartelle-ohne jeglichen Unterschied-wie die übrigen Kartellformen.

Auch Friedlaender sieht in diesen Zwangszusammenschlüssen Kartellformen, die sich lediglich ihrer Entstehung nach von den anderen unterscheiden.

Es kann in dieser Arbeit unmöglich eine erschöpfende Behandlung der Begriffe:Kartell und Syndikat,sowie deren Stellung in der Wirtschaft,gegeben werden,da dies den Rahmen einer steuerlichen Betrachtung zu sehr ausweiten würde.Die angeführten Definitionen sollten lediglich zur Begriffsabgrenzung eines steuerlichen Tatbestandes dienen.Eine umfassende Kenntnis der Wirtschafts-und Rechtspraxis der Kartelle und Syndikate muss vorausgesetzt werden.[1]

B.Abgrenzung der Kartellformen gegenüber anderen Wirtschaftsorganisationen:

1.)Kartell ist ein Zusammenschluss mit Marktbeeinflussungstendenz-ohne Herstellung einer betrieblichen Einheit-,marktgerichtet,daneben aber auch oft betriebsgerichtet(Rationalisierung).

2.)Der Konzern dagegen schafft eine betriebliche Einheit(mindestens einheitliche Leitung)-betriebsgerichtet-,in der Regel nicht marktgerichtet.[2]

3.)Trust

Hierunter versteht man den Zusammenschluss von

---

1)Vergl.:Liefmann a.a.O./Friedlaender a.a.O./Andreaea.a.O.

2)Unterschied des Kartells zum Konzern:Während beim Kartell nur einzelne wirtschaftliche Funktionen der Kartellmitglieder zusammengefasst werden,ist beim Konzern eine organisatorische Zusammenfassung gegeben,indem eine wirtschaftliche,finanzielle und verwaltungsmässige Einheit hergestellt wird. Die

Unternehmungen zu betrieblicher Einheit mit Marktbeherrschungstendenz-also gewissermassen eine Kombination von Konzern und Kartell.-
(Bühler vertritt die Meinung,dass in Deutschland Trusts mit den zweiseitigen Funktionen niemals bestanden,es sei denn der Reemtsma-Zigarettenkonzern, der bis 1946(Entflechtung) eine sogenannte trustähnliche Stellung einnahm;denn 80-90 % der deutschen Zigarettenproduktion gingen durch seine Hand bezw.wurden von ihm kontrolliert.

4.)Der Berufsverein
(Syndicat professionnel,Trade Union)
ist ein Interessenverband zur Wahrnehmung der allgemeinen Interessen des betreffenden Wirtschaftszweiges(Selbsthilfeorganisation).

5.)Die Abgrenzung Genossenschaft-Kartell ist,insbesonders bei Absatz-und Produktivgenossenschaften,nicht immer einfach,da Ziel und beschrittene Wege dazu,bei beiden Formen oft ähnliche Elemente aufweisen.Befassen sich Einkaufs-und Absatzgenossenschaften mit Marktbeeinflussung, so können sie,trotz genossenschaftlicher Gestaltung, unter die Kartellspezialgesetze fallen.Dies trifft insbesonders in den steuerlichen Bereichen zu.

6.)Interessengemeinschaften sowie Fertigungsgemeinschaften sind ebenfalls keine Kartelle,weil ihnen der marktregelnde Charakter fehlt.Interessengemeinschaften haben im allgemeinen nur den Zweck,die Gewinne und Verluste der Beteiligten zusammenzuwerfen und schlüsselmässig zu verteilen.Fertitungsgemeinschaften entstehen aus Gründen der Rationalisierung(Normierung,Typisierung), um die Produkte zu verbessern und zu verbilligen.

Mischformen
Wie bereits angedeutet, sind die Grenzen zwischen den verschiedenen Formen nicht immer scharf.Oft entstehen

sogenannte Mischformen,Übergangsformen,die z.B.Elemente des Kartells und solche des Konzerns gleichzeitig in sich vereinigen.[1]

Alle die Mischformen:Reichsstellen-Vereinigungen auf dem Gebiet der Kartellähnlichen Verbindungen interessieren in Bezug auf steuerrechtliche Gestaltung heute nicht mehr,da ihre Formen aufgehört haben zu bestehen und auch nicht mehr zu erwarten sind.Infolge ihrer Zweckgebundenheit war ihr Rest und nur ein vorbergehender.
Da Misc vereinigungen allgemein künftighin-wenngleich in anderer Form und mit anderen Zielen-d.h.insbesondere auf privatrecht licher Basis-entstehen können,erfuhren sie dennoch eine kurze Erwähnung.

Steuerrechtlich werden die Mischformen den Wirtschaftsformen zugeteilt werden müssen,deren Elemente in ihnen überwiegen.[2]

Auch Syndikate und horizontale Konzerne können teils starke Berührungspunkte haben,denn die Zusammenfassung selbständiger Werke kann in beiden Formen zu einer Doppelgesellschaft führen,die im Regelfall als das Merkmal der Syndikate gilt(nach Bühler jedoch zu Unrecht).

---

1)Eine derartige Mischform stellten z.B. die "Reichsvereinigungen" dar, die im Laufe des zweiten Weltkrieges grösstenteils auf Grund der Zwangskartellgesetzgebung vom 15.7.1933 geschaffen wurden.Wegen ihres Mischcharakters nannte man sie auch oft"Kartellkonzern".
Bei den Reichsstellen für Getreide,Öle,Fette... flossen ebenfalls konzern- und kartellähnliche Aufgaben zusammen.

2)Vergl. Absatz dieser Arbeit"Umfang künftiger Zusammenschlüsse, die von einer Kartellsteuerverordnung betroffen werden sollen."

C. Zwecke der Zusammenschlüsse.

1.)Hauptzweck des kartellmässigen Zusammenschlusses ist die Marktbeeinflussung,die sich im Extremfall zur Marktbeherrschung ausweiten kann.Der Grundgedanke,der den Kartellen zugrunde liegt, ist demnach

a)den Markt zu beherrschen,
b)zu beeinflussen, oder wenn nötig,
c)ihn zu bereinigen.

zu a) b)

Wenn möglich, sollen in einem Kartell die Mehrzahl der Unternehmen eines Gewerbezweiges oder-branche zusammengeschlossen und der zwischen ihnen bestehende Wettbewerb ausgeschlossen werden.An Stelle des "freien Wettbewerbs" tritt die gegenseitige Unterstützung und als wichtigstes Element des Zusammenschlusses die vorteilhaftere Stellung des einzelnen auf dem Markt durch die Geschlossenheit aller.

Die Marktstellung der Mitgliedswerke wird somit,durch die Aufgabe gewisser Rechte des einzelnen,nicht nur gesichert, verteidigt,sondern auch, wenn möglich, verstärkt.

zu c)

Marktbereinigung

Eine der wichtigsten Aufgaben der Kartelle und Syndikate, wenn man sich auch über deren ethischen Charakter streiten kann, ist die Marktbereinigung.

Einige typische Beispiele sollen die Methoden hierzu andeuten:Das Kartell(Syndikat) kauft z.B. Alt-und Neumaterial auf,verschrottet es oder zieht es auf anderem Wege aus dem Markt.Oder man erwirbt die Werke aussenstehender Dritter und legt sie still.Oder man schliesst Schutzverträge mit anderen Werken und Händlern ab,nach denen diese gegen einmalige oder laufende " Entschädigungen" verpflichtet werden, gewisse Erzeugnisse nicht mehr herzustellen oder zu vertreiben.[1]

---

1)Schultze-Schlutius nennt die dergestalt Verpflichteten "Kartellrentner"!

Man spürt beim Lesen dieser Beispiele deutlich,wie hart an der Grenze des wirtschaftlich-und moralisch vertretbaren die Möglichkeiten, und leider auch Praktiken, der Kartelle liegen.Es sind nicht zuletzt diese Punkte, die den Kartellgegnern willkommene und berechtigte Ansatzstellen für ihre Kritik und Ablehnung bieten.

2.)Rationalisierung.

Hinzu tritt in vielen Fällen das Ziel der Rationalisierung der angeschlossenen Betriebe,was auch in vielen steuerrechtlichen Entscheidungen bestätigt wird.[1] Bei dem Waggonfabrikenverband, der Gegenstand der e.a. Entscheidung bildete, wurden die meisten und bedeutensten Waggonfabriken erfasst.Die Reichsbahn deckte mindestens 9o % ihres Bedarfs an Eisenbahnwagen bei dem Verband. Es bestand neben den Absatzregelungen an den gemeinsamen Grossabnehmer für die angeschlossenen Werke die Forderung, nach einheitlichen Richtlinien abgefasste Angebote abzugeben, um, nach Vergleichung und Prüfung aller Möglichkeiten, zur Senkung der Fabrikations- und Generalunkosten zu gelangen. Dieser Zweck,der bei Kartellen sozusagen immer nur als Nebenzweck bezeichnet werden kann,tritt beim Konzern und beim Trust in weitaus grösserem Umfange auf undsoll deshalb hier keine weitere Erörterung erfahren.

---

z.B.RFH 37 3o =St.W.1935 Nr.247/Vergl.Bühler a.a.O.

D.Wirtschaftliche Einordnung der Kartelle und Syndikate.

Die genannten Wirtschaftsformen werden zu den verbandsmässigen Zusammenschlüssen gerechnet,[1] die in zwei grosse Gruppen zerfallen:

1)wirtschaftliche Vereine
2)wirtschaftliche Verbände.

Bei den wirtschaftlichen Verbänden handelt es sich um wirtschaftliche Verbände allgemeiner Art und um Kartelle; wobei zu erwähnen ist,dass sich die Kartelle-und als höchste Erscheinungsform der Kartelle: die Syndikate-aus den wirtschaftlichen Vereinen und -Verbänden entwickelt haben.

Die Zurechnung eines verbandsmässigen Zusammenschlusses zu der einen oder anderen Gruppe stösst im einzelnen Falle oft auf Schwierigkeiten.Die Grenzen sind heute noch flüssig,da sich die Wirtschaft in vielgestaltiger Form darbietet.Auch gibt es Verbände,die sowohl der einen als der anderen Gruppe zuzurechnen sind.Besonders die Probleme dieser "gemischten" Verbände haben dazu geführt,dass sich Ums.St.-Senat und Kap.Verk.St.-Senat des RFH wiederholt mit ihnen auseinandersetzten, um ihren "wahren"wirtschaftlichen Charakter zu erforschen.

zu 1.)Die wirtschaftlichen Vereine.

Zu den wirtschaftlichen Vereinen(Vereinigungen) gehören in erster Linie die landschaftlichen,fachlichen und technischen Vereine.[2] Es sind dies Zusammenschlüsse,"die sich auf die Wahrnehmung der allgemeinen wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder beschränken und nicht in irgendeiner Form in die Wirtschaftstätigkeit derselben eingreifen."[3]

---

1)Vergl.:Schultze-Schlutius, a.a.O.
2)z.B.Verein deutscher Eisenhüttenleute
3)Vergl.:Schultze-Schlutius,a.a.O./S.2

zu 2.)Die wirtschaftlichen Verbände

Unter wirtschaftlichen Verbänden sind dagegen alle diejenigen Zusammenschlüsse zu verstehen,die nicht nur die allgemeinen Belange ihrer Mitglieder wahrnehmen,sondern ihre Mitglieder darüber hinaus zu einer bestimmten Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit veranlassen.[1]
Dazu gehören die

a)wirtschaftlichen Verbände allgemeiner Art
b)die Kartelle und Syndikate.

zu a)

Die wirtschaftlichen Verbände allgemeiner Art sollen an dieser Stelle keine besondere Behandlung erfahren. Als Beispiel sei auf die im Einzelhandel üblichen Rabattsparvereine verwiesen.

zu b)

Die Kartelle und Syndikate kann man,entsprechend ihren Funktionen, weiter untergliedern,was im folgenden Abschnitt geschehen soll.

---

1)Vergl.:Schultze-Schlutius a.a.O./S.2

E.Einteilung der Kartelle.

Entsprechend dem Grad der vertraglichen Bindungen unterscheidet man Kartelle niederer und Kartelle höherer Ordnung.

1.)Kartelle niederer Ordnung sind:[1]

a)Konditionskartelle
(Regelung der Zahlungs-und Lieferungsbedingungen, dadurch Regulierung der Kapitalbeanspruchung)

b)Kalkulationskartelle
(Einheitliches System in der Kalkulation für alle Anbieter, keine feste Preisbindung;höchstens Richtpreise)

c)Preiskartelle
(Einheits-Mindestpreise für das Kartellgebiet, verbunden mit Einheits-Konditionen).

2.)Kartelle höherer Ordnung

Zu den Kartellen höherer Ordnung zählen:

a)Kontingentierungskartelle
(Gebietskartelle=Bestimmung und Regelung der Produktions-und Absatzposten)

b)Verkaufskartelle=Syndikate
(alleiniger Verkauf der Produkte aller Mitglieder durch eine besondere Organisation:das Verkaufskontor-in eigenem oder in fremdem Namen.)

c)Produktionskartelle
(Regelung der Menge,Art und Technik der Produktion-Normung,Typung und Bestimmung der produzierenden Betriebe)

Diese Einteilung hat sich in der Wissenschaft mit kleinen Abweichungen fast überall durchgesetzt.[2]

---

1)Vergl.:Vier:"Die Kartellsteuer" Diss.1951,Köln/S.1o

2)Vergl.:Schultze-Schlutius a.a.O. /S.1o

zu b)

Syndikate

Zu der marktregelnden Tätigkeit tritt hier der Verkauf der von den Mitgliedswerken hergestellten Produkte,die gemeinsam von und durch eine Stelle,die Verkaufsgesellschaftbetrieben werden.Der Anteil des einzelnen Werkes am Gesamtabsatz findet seinen Niederschlag in der sogenannten Beteiligungsziffer.

Nach Schultze-Schlutius[1] dient jedes Syndikat der Regelung und gleichmässigen Verteilung des Gesamtgewinnes.Er führt dazu aus:

> "Das einzelne Mitglied erhält keineswegs das,was gerade für seine Lieferungen vereinnahmt wird.Liegt der für seine Erzeugnisse vereinnahmte Preis über dem Durchschnitt, so hat es auf den grössten Teil dieses Mehrerlöses zugunsten der anderen Mitglieder zu verzichten.Liegt der Preis darunter,so nimmt es umgekehrt an dem teil, was für die anderen Mitglieder mehr vereinnahmt worden ist.Ja, es erhält bei dem sogenannten Lieferungssyndikat einen entsprechenden Anteil an dem Erlös auch dann,wenn die Verkaufsstelle für die von ihm gelieferten Erzeugnisse tatsächlich(z.B.infolge Brand oder Transportverlustes)nichts vereinnahmt hat."

Die Tatsache,dass der Gesamt-oder Teilverkauf der von den Mitgliedswerken hergestellten Erzeugnisse in den Händen der Syndikatsgesellschaften liegt, hat dazu geführt,dass sie häufig eigene Lager,eigene Transportmittel:wie Schiffe,Kesselwagen etc unterhalten.[2] Ferner stellen sie oft Versuche in eigens dafür errichteten Versuchsanstalten - und Anlagen an, oder erwerben Patente,fördern die Rationalisierung,Typisierung der Mitgliedswerke,weil sie es sind,die unmittelbar den Wettbewerb des In-und Auslandes zu spüren bekommen.

---

1)Vergl.:Schultze-Schlutius a.a.O./ S.4

2)Dieser Tatbestand interessiert insbesonders bei der Vermögensbesteuerung.

Häufig übernehmen die Syndikate auch die Weiterverarbeitung der von ihren Mitgliedern hergestellten Erzeugnisse.[1]

Vielfach verkaufen die Syndikate nicht nur die Erzeugnisse der Mitgliedswerke, sondern überwachen und vermitteln(oder tätigen sogar selbst) den Gesamteinkauf der Materialien für die angeschlossenen Werke.Dies trifft besonders bei schwer zu erlangenden Rohmaterialien zu.[2]

Es ist sogar beobachtet worden, dass die Syndikate vielfach eine teilweise Finanzierung ihrer Mitglieder" mit übernahmen", was sich, im Extremfalle, in der Auflegung einer eigenen Anleihe äusserte.

---

1) So hatte z.B. das Rheinisch-Westfälische Kohlensyndikat eine eigene Brikettfabrik sowie eine Gemeinschaftsschwefelanlage für die Gewinnung von Heiz- und Dieselöl. Andere Vereinigungen besassen eigene Pechkokereien etc.

2) Der Drahtverband Düsseldorf war Verkaufssyndikat für Drahterzeugnisse, daneben Einkaufssyndikat für die Rohmaterialien.

F.Die Rechtsformen der Kartelle und Syndikate.

Eine besondere Rechtsform ist für Kartelle und Syndikate nicht vorgeschrieben.[1] Für die Organisation der Kartelle stehen alle Gesellschaftsformen des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts zur Verfügung.Es gibt demnach Kartelle und Syndikate,

Einheitsgesellschaften

1.)die ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind,
2.)die eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen.
3.)Die Kartelle und Syndikate können auch aus zwei Gesellschaften bestehen, von denen die eine Rechtspersönlichkeit besitzt,die andere nicht. (Form der sogenannten Doppelgesellschaft.)

zu 1.)

Kartelle ohne eigene Rechtspersönlichkeit können die Form des nicht rechtsfähigen Vereins oder der Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes haben, wobei letzere die natürliche Rechtsform des Kartells in seinen loseren Grundformen(Preis-Konditionen-Kontingentierungskartell ohne Zentralabsatzstelle)darstellt.Es fehlt in dieser ersten Entstehungsform der Kartelle vielfach an einem Gesellschaftsvermögen sowie an einer eigentlichen Geschäftsführung.Die Mitglieder überwachen sich vielmehr gegenseitig daraufhin, dass von einem jeden die Bedingungen des Kartellvertrages eingehalten werden.

Aus diesen Gründen dürfte diese Urform der Kartelle steuerlich wohl kaum interessant sein,da weder Vermögen noch einheitliche Gewinne zu verzeichnen sind.

---

1)Auch nach den neuen Entwürfen zum Bundeskartellgesetz soll es den Kartellmitgliedern unbenommen sein, welche Rechtsform sie der Kartellvereinigung geben wollen.

Man nennt sie auch Kartelle niederer Ordnung oder Kartelle in dem engeren Sinne, während die Kartelle höherer Ordnung die Form der Doppelgesellschaft tragen oder als sogenannte Nebenleistungsgesellschaften aufgezogen sind.

Zu 2.)
Kartelle in der Form der juristischen Person können als rechtsfähige Vereine oder als sog.Nebenleistungsaktiengesellschaften bezw. GmbH organisiert sein.

Die Verwendung der Form der AG oder der GmbH ist deshalb möglich, weil § 3 des GmbH-Gesetzes und § 5o des Aktiengesetzes es gestatten, dass den Gesellschaftern, ausser ihrer Pflicht zur Kapitaleinlage,Leistungen jeder Art satzungsmässig auferlegt werden können.Die Kartellpflichten können auf diese Weise satzungsgemäss als Nebenleistungen verankert werden.

zu 3.)
Die Doppelgesellschaft besteht in der Regel aus der nichtrechtsfähigen Vereinigung der Mitglieder(Ges. bürg.Rechtes oder nicht rechtsfähiger Verein)-sog. Grundgesellschaft und einer Kapitalgesellschaft-Verkaufs-oder Geschäftsstelle-(Gesellschaft), die die Geschäfte der Vereinigung führt. Das Reichsgericht möchte die Kapitalgesellschaft auch als "juristischen Direktor" (d.H. als Direktor in der Form der juristischen Person) bezeichnen.[1]
Diese Betrachtungsweise hat ihren Niederschlag in zivil- und steuerrechtlichen Urteilen gefunden.[2]

Bei dem ehemaligen Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikat in Essen war eine Aktiengesellschaft und bei dem ehemaligen Röhrensyndikat in Düsseldorf eine GmbH als Verkaufs-und Geschäftsstellengesellschaft gewählt worden.

---

1)RFH 194o/Nr.87o/S.945

2)Vergl.:Recht 1918 S.1o38
(Urteil des Reichsgerichtes vom 21.6.1918
Langenbrahn Prozess-Vier a.a.O./S.21)

Die juristische Person ist in der Regel finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in einer Weise der Kartellvereinigung unterstellt, dass sie im Innenverhältnis vollkommen unselbständig ist.[1]

Auf Grund von besonderen Verträgen besitzt sie zumeist das Vermögen der Kartellvereinigung nur treuhänderisch und kann auf Grund von Gewinnausschliessungsvereinbarungen keinen eigenen Gewinn erzielen.[2]

Welche Rechtsform im Einzelfall gewählt werden soll, hängt in jedem Falle von Umfang, Art und Funktion des zu gründenden Kartells oder Syndikats ab. Sollen zwischen den einzelnen Mitgliedswerken nur lockere Verbindungen bestehen, so wählt man die erste Form, in anderem Falle die Formen 2.) oder 3.)

---

1) RStBl. 1935 Nr.286/s.517 ff.

2) Vergl. Schultze-Schlutius a.a.O./ S.36

II. Entwicklung des Kartellrechts.

Ehe man sich zu einem der heute geltenden steuerlichen Begriffe über das Kartell bekennt, erscheint es unbedingt erforderlich, ihrem Wesen und ihrer Funktion ihre geschichtliche Entwicklung und ihr Werden in und mit der technischen Revolution anzufügen, denn nur aus dieser Entwicklung heraus sind Kartelle in ihrer Bedeutung und Notwendigkeit zu verstehen.

Leider hat sich in den ersten zwei Jahrzehnten des 19. Jahrhunderts gezeigt, dass die Kartelle ihre Machtstellung am Markt oft missbraucht haben. Aussenseiter-Unternehmungen, die sich dem Zusammenschluss nicht eingegliedert hatten und durch niedrigere als die Kartellpreise die Machtstellung der Kartelle am Markte beeinträchtigten, wurden zu beseitigen versucht, indem sie für überhöhte Preise aufgekauft und dann stillgelegt wurden.[1] Selbst die Kartellmitglieder kauften sich teilweise gegenseitig auf, um ihre Erzeugungsquoten innerhalb der Kartellproduktion zu erhöhen.

Zugleich tauchte die Gefahr auf, dass bei Ausschaltung weiter Konkurrenzkreise, die Marktpreise der Kartelle nach Belieben der mächtigsten Mitglieder festgesetzt wurden- ein Vorgang, der sich nicht zu Gunsten des Konsumenten auswirkte.- Aus diesen Gründen konnte sich der Staat im Laufe der Zeit einer Einflussnahme auf das Kartellwesen nicht entziehen. Das Geschah erstmalig durch die "Verordnung gegen Missbrauch wirtschaftlicher Machtstellungen" vom 2.11.1923 (Kartellverordnung), die durch weitere Verordnungen in den Jahren 1932 und 1942 ergänzt wurde.[2] Das durch die Kartellverordnung eingeführte Kartellgericht hat durch seine Rechtsprechung dem Kartellwesen eine bestimmte Richtung gewiesen und gleichzeitig eine Art Kartellaufsicht ausgeübt.

---

1) Vergl.: Vier a.a.O./S.11

2) Vergl.: "Verordnung des Reichspräsidenten über Massnahmen auf dem Gebiete der Rechtspflege und Verwaltung" vom 14.6.1932, Marktaufsichtsverordnung vom 2o.11o.1942.

Während der nationalsozialistischen Zeit erlebten die Kartelle und Syndikate ihre Blütezeit.[1] Sie wurden nicht nur nicht verboten, sondern die Wirtschaft wurde sogar in eine Zwangskartellierung gedrängt.(75 -8o % der Produktion wurden kartelliert.)Ihren Niederschlag fand diese Einstellung in dem Erlass des "Gesetzes über die Errichtung von Zwangskartellen" vom 15.7.1933, nach dem der Reichswirtschaftsminister zum Zwecke der Marktregulierung Unternehmen zu

Syndikaten,
Kartellen,
Konventionen oder
ähnlichen Abmachungen

zusammenschliessen konnte.Ausserdem war er befugt, Unternehmungen an bereits bestehende derartige Zusammenschlüsse anzuschliessen.

Nach 1945 wurde von den Siegermächten im Potzdamer Abkommen unter Ziffer 12 die Dezentralisierung von Kartellen,Syndikaten,Trusts und anderen monopolistischen Abkommen beschlossen.[2]

Für die amerikanische und britische Zone sind gleichlautende Anordnungen über die Dekartellierung ergangen.[3]
Eine französische Regelung schloss sich diesen an.[4]

Durch diese Anordnungen wurden die bestehenden Kartelle aufgelöst und künftige verboten.

Heute wird im Bundestag um ein neues Kartellgesetz diskutiert und von Seiten der Wirtschaft erneut um die Errichtung von Kartellen und Syndikaten gekämpft, da der Bundesregierung von der Alliierten Hohen Kommission Befugnisse übertragen wurden,(22.11.1949)

---

1) Im Jahre 1935 gab es rund 2200 Kartelle in der gewerblichen Wirtschaft, die eine Quasi-Monopolstellung auf dem Markte einnahmen.
2) Vergl.:Vier a.a.O./S.14
3) Vergl.Amerik.Militärgesetz 56(Britisches Militätges Nr.78 gegen"übermässige Konzentration deutscher Wirtschaftskraft."
4) Für die franz.Zone gilt die Verordnung Nr.96 des

"auf dem Gebiet der Kartellierung und zur Beseitigung monopolistischer Tendenzen gesetzgeberische Massnahmen zu treffen, die den von der Hohen Kommission auf Grund des Art.2b des Besatzungsstatutes erlassenen Entscheidungen entsprechen."[1] Am 28.1.5o ist die Alliierte Hohe Kommission erneut an die Bundesregierung herangetreten, ein Gesetz gegen Handelsmissbräuche zu entwerfen.

Es besteht bis jetzt noch keine Einigkeit darüber, auf welchem Grundgedanken das künftige Kartellgesetz aufgebaut werden soll:

a) Grundsätzliches Verbot von Kartellen und Syndikaten
b) Erteilung der Genehmigung zur Gründung nur in Ausnahmefällen
c) Grundsätzliche Zulassung von Kartellen, doch staatliches Einschreiten bei missbräuchlicher Gestaltung.

---

1) Betriebsberater 1947/ S.716

III. Die Beziehungen zwischen Kartell und Staat

(Antitrustbewegung)

Wie schon angedeutet wurde, hat sich in hochentwickelten Ländern anschliessend an die Tendenz zur Konzentration der Wirtschaft eine neue Bewegung zur dominierenden in deren Wirtschaftspolitiken erhoben und auch weitgehend durchgesetzt: Der Antitrustgedanke. Da aus der "Neuen Welt" einerseits zuerst die Folgen der technischen Revolution-Kartelle und Trusts-als Ausdruck wirtschaftlicher Zusammenballung, andererseits auch zuerst die Reaktionen gegen die Konzentrationsformen der modernen Grossindustrie kamen, sollen die anglo-amerikanischen Verhältnisse an dieser Stelle eine kurze Erwähnung finden.

In den Vereinigten Staaten von Amerika geht man so weit, dass man nicht selten die Feststellung trifft, dass der "Sherman Act" die wirtschaftliche "Magna Carta" des amerikanischen Volkes sei.[1] Mitunter heisst es auch, er sei die "American Charter of Economic Freedom".

Die Bedeutung des Antitrustgedankens in den Staaten geht über diejenige einer Spezialgesetzgebung gegen Monopole und Kartelle weit hinaus. Unter Untitrust versteht man dort den Antitrustgedanken im ganzen, d.h. eine Gruppe von Massnahmen (auch steuerlichen) zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung gesunder Wettbewerbsgrundlagen. Die Aufrechterhaltung des Wettbewerbs zwisc en gesunden mit-einander-konkurrierenden Unternehmenseinheiten ist der Gedanke, der für das Wirtschaftssystem der Vereinigten Staaten repräsentativ ist. Ein Netz von Verbotsvorschriften zu schaffen, ist niemals Sinn echter Antitrustpolitik, denn man kann keine Wirtschaft auf die Dauer nur durch eine Fülle von Verboten endgültig dekonzentrieren, dekartellieren.

---

1) Vergl.: Haussmann: "Der Antitrustgedanke im Wirtschaftssystem" Zürich 1950

Der Sherman Act selbst besteht nuraus wenigen Paragraphen(8), was eine gewisse Elastizität seiner Regelungen mit sich bringt. Es würde hier zu weit führen, den "Act to protect trade and commerce against unlawful restraints and monopolies" darzustellen, zudem ihm in einer steuerlichen Behandlung wirtschaftlicher Tatbestände nur Rahmenhandlung zugemessen werden kann.

Der Sherman Act wendet sich im ersten Abschnitt gegen wirtschaftseinschränkende Vereinbarungen, die man "losse-knit combinations" oder auch, in einer etwas ungenauen europäischen Terminologie, Kartelle nennt. Kartellen sollen danch nicht grundsätzlich verboten werden, sondern eher durch diese "institutionelee Grundlage" in und mit ihren Auswüchsen beschnitten werden.

Zus zusammenfassend kann man die amerikanische Antitrustpolitik in folgende Hauptpunkte gliedern:

1.)Antitrust bedeutet Schutz des Marktmechanismus als solchen und soll die Störung der Wettbewerbsfunktionen verhindern, unvernünftige Konzentrationsvorgänge und restritive Handelspolitiken(aber nur solche)ausschalten, insoweit hierdurch Aussenseiter und neuaufkommende Unternehmer(Newcomer) künstlich unterdrückt wurden.

2.)Antitrust soll ferner das Entstehen monopolistischer Gewinne, d.h. überproportionale Bereicherungen bremsen, d.B. durch

a)Zollpolitik
b)Gewinnkontrolle
c)Steuern

als ergänzende und unterstützende Massnahmen.
Auf die letztere Möglichkeit wird insbesondere noch bei der Problemstellung :Steuer und Gesellschaftsform eingegangen werden. In Europa hat man dieser Möglichkeit bislang kaum oder nur ungenügend Beachtung geschenkt.

Antitrustpolitik in der deutschen Bundesrepublik.

Da in der deutschen Bundesrepublik der Streit um die Kartelle und Konzerne z.Z. dem Höhepunkt zustrebt-was seinen

Niederschlag in dem heftig diskutierten "Entwurf eines Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen"und seinen Gegengesetzentwürfen gefunden hat, scheinen die deutschen Verhältnisse derzeit die betreffenden allgemeinen Erscheinungen in Europa am ausgeprägtesten widerzuspiegeln.[1]

Die juristische Verwirklichung einer Idealordnung auf dem Antitrustgebiete,wie sie bisher in dem Böhmschen Entwurf[2] eines"Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen " vorliegt, stellt eine Zwangsrodnung dar,der sich eine freiheitlich gesinnte Wirtschaft in Europa ebensowenig unterwerfen kann, wie dies"american free enterprise" zu tun verneint.Prof. Böhm, der für sein energisches Verbotsprinzip die Unterschrift von 16 Abgeordneten hat , verteidigt seinen Entwurf dergestalt, dass er besonders scharf den Erhard-Berg Kompromiss als einen"unehrlichen Vorschlag" angreift,der jedem nur denkbaren Kartell Tor und Tür öffne.Er führte aus:

> "Die Kartellbehörde wird danach derartig mit Ausnahmeanträgen überhäuft werden,dass sie zur Überwachung von Missbräuchen keine Zeit und Kraft findet."

---

1)Leider ist es jedoch an dieser Stelle nicht möglich, den "Kartellstreit" einer eingehenden Erörterung zu unterwerfen.Es sei verwiesen auf: Oskar Klug,"Der Streit um die Kartelle und Konzerne " 1953,Frankfurt

2)Dieser Entwurf läuft offiziell unter der Bezeichnung "Böhm-Dreisbach-Ruf und Genossen."

Auch eine grundsätzlich vorbehaltlose Bejahung der Kartelle, wie sie von Wagemann,[1] Isay vertreten wird-Einschreitung des Staates nur bei Missbräuchen-(sog. Missbrauchsprinzip), trägt gewisse Gefahren in sich, die bei der Darstellung der Entwicklung des Kartellrechts bereits Erwähnung fanden.

Weitere Vorschläge enthalten der "Erhard-Berg-Kompromiss", der bei den Ausschusserörterungen zweifelsohne zum Antrag erhoben werden wird und die Unterstützung von Dr. Köhler (Wiesbaden) hat, sowie der offizielle Regierungsentwurf, der von Bundeswirtschaftsminister Erhard vertreten wird.

Nachdem im Bundesrat über das Kartellgesetz bereitsam 21.5.54 Beschluss gefasst wurde, ist der Entwurf nebst Abänderungsvorschlägen an den Bundestag geleitet worden. Daneben laufen langwierige Verhandlungen und Beratungen von Arbeitskreisen der einzelnen Fraktionen, deren Mitarbeiter Repräsentanten von Staat und Wirtschaft sind. Die Ergebnisse der Beratungen der Arbeitskreise werden eine wichtige Rolle bei den Beratungen des Bundestages spielen. Dennoch wird mit einer Verabschiedung des Gesetzes in diesem Jahr noch so gut wie nirgends gerechnet.

Dabei taucht als neue Komplikation die Frage der Verfassungsmässigkeit der bisherigen Vorschläge auf.

---

[1] Vergl. Handelsblatt Nr. 32/55/ S. 2
Prof. Dr. Wagemann (Hamburg)
"Wagemann tritt für Kartelle ein."

Hauptteil

I. Probleme der Besteuerung von Kartellen allgemein

A. Steuer und Gesellschaftsform

1.) Allgemein

Die Frage nach der steuerlichen Behandlung ist vor oder bei der Gründung einer Unternehmung meist nicht unwichtiger als die Erörterung wirtschaftlicher und organisatorischer Vor= und Nachteile der einzelnen Gesellschaftsformen. Insbesondere die verschiedenen Arten von Doppel= und dreifacher Besteuerung müssen zu ernstem Abwägen der verschiedenen Formen der heute gültigen kapitalistischen Wirtschaftsordnung und-Verfassung Anlass geben. Sie können oft eine ausschlaggebendere Rolle als andere Faktoren bei wirtschaftlichen Entscheidungen spielen. Bühler geht sogar so weit, dass er von einer "Umgestaltung des Gesellschaftsrechts vom Steuerrecht" her sprechen möchte. Obgleich dies vielleicht übertrieben und unwirklich erscheint, so ist doch nicht zu verkennen, dass das steuerliche Motiv heute oft schon das treibende ist. Nicht umsonst sind in steuerbegünstigten Staaten , d.h. solchen mit relativ niedrigen Steuersätzen, z.B. in der Schweiz, überproportional viel Gesellschafts-und Unternehmungsgründungen (meist ausländischer Natur) zu verzeichnen. Der Wunsch, Steuern zu sparen, lässt auch innerhalb eines Staates, auffallend viel Unternehmungen auf einem vom Staat gewünschten Gebiet entstehen,[1] wenn aussergewöhnliche steuerliche Vergünstigungen (sei es durch Steuerbefreiungen-Senkungen oder sonstige Massnahmen), gewährt werden.

---

1) Gedacht ist hier z.B. um die Förderung einer bestimmten Grundstoffindustrie, Exportgüterindustrie oder gewisser Branchen, die aus wirtschafts-oder sozialpolitischen Gründen gefördert werden sollen.

Die Steuer hat heute so stark in das allgemeine Wirtschaftsleben und in dessen Ablauf eingegriffen,-dass sie heute in allen Unternehmungsentscheidungen bei wirtschaftlichen Überlegungen nicht mehr wegzudenken ist.

Das geltende Steuerrecht und die steuerliche Rechtsprechung haben sich schon in mehr als einem Fall mit dem steuerlichen Motiv als alleinigem Beweggrund zu einer wirtschaftlichen Handlung auseinandergesetzt,d.h. natürlich nur mit den Beweggründen, die darauf hinauslaufen, dem Fiskus Steuern vorzuenthalten, niemals jedoch mit denen, die ihm evtl. mehr Steuern einbringen könnten.Ist es jedoch so absonderlich, dass die Wirtschaft mit allen ihr zu Gebote stehenden erlaubten Mitteln versucht, der hohen Besteuerung zu entgehen?

Soweit sie dazu Möglichkeiten in der Wahl der Gesellschaftsform fand, beschäftigte sich der RFH sofort mit der Frage, ob es sich hierbei nicht um steuerlich unerlaubte Mittel handele.In vielen Fällen versuchte der Gesetzgeber diesem Auswahlstreben nach rein fiskalischen Gründen einen Riegel vorzuschieben[1], indem er durch StAnpG §.5,6"Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten durch Scheinverträge" verbot, da sich dadurch eine Umgehung oder Minderung der Steuerpflicht ergebe.[2]

Im allgemeinen jedoch vertrat der RFH[3] den in der Steuerrechtsliteratur anerkannten Grundsatz:

> "Es ist niemand verpflichtet,zwischen mehreren möglichen Rechtsformen die zu wählen,die mit höheren

---

1)RFH 36/3o5 sowie 1/126(Mitropa-Fall)

2)§ 6 I StAnpG sagt wörtlich: "Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden."
Vergl. auch Bühler:Steuerrecht I/S.85"Steuerumgehung und Steuerersparung"195o Wiesbaden

BStBl 1951-III/223

3)Vergl.:RFH 33/121

Steuern belastet ist"dem Bühler[1] hinzufügt:

> "Ja, im Geschäftsleben kann die Wahrnehmung der Möglichkeiten der Steuerersparung ebenso Pflicht sein, wie die Ersparung von Porto oder von anderen Unkosten."

Der BFH ist weitaus grosszügiger bei der Behandlung dieses Problemes, denn er lässt grundsätzlich alle Gründungsmotive zu. Selbst wenn die Gründung aus dem alleinigen Gesichtspunkt der Steuerersparnis erfolgt, kann der Gesellschaft die steuerliche Anerkennung nicht mehr versagt werden.

Wenn RFH und BFH in einigen Fällen gegensätzliche Entscheidungen trafen, so lagen unbedingt Sonderverhältnisse vor(etwa in den Fällen der Gründung von Schein-Familiengesellschaften)[2]

> "Erlaubte Steuerersparung liegt in einer solchen Wahl eines steuerlich vorteilhaften Weges,die sich keiner anderen als normalen Gestaltungen bedient."[3]

Aus den angeführten Überlegungen geht die Notwendigkeit hervor, die steuerliche Behandlung der Kartelle und Syndikate zu erörtern- möglichst schon bevor Kartelle in der Bundesrepublik rechtlich zugelassen werden- und mit anderen Rechtsformen zu vergleichen, um den Grad festzustellen, den sie in einer Skala der steuergünstigen Formen einnehmen könnten. Kartellfreudige Unternehmer könnten zudem gleich ersehen, ob sich die Bildung dieser Zusammenschlüsse künftig lohnt oder-obgleich die rechtliche Zulässigkeit von Kartellen gegeben ist- steuerliche unüberwindbare Hemmnisse und Schwierigkeiten entgegenstehen und Kartellen sozusagen automatisch auf dem steuerlichen Wege unterbinden.

---

1)Vergl.:Bühler, a.a.O./S.84

2)Vergl.RFH 4o/29o

3)Vergl.Bühler, a.a.O./S.84

2.) Möglichkeiten, Kartelle auf dem steuerlichen Wege zu verbieten.

Der Staat hat nicht nur die Möglichkeit, irgendwelche unerwünschte Wirtschafts- und Gesellschaftsformen strikt zu verbieten, sondern er kann sie sogar in vollem Umfange zulassen, aber sie steuerlich derart behandeln, dass sie sich aus Rentabilitätsgründen garnicht bilden bezw. halten können. Man beachte z.B. die russischen Verhältnisse. Obgleich man in kapitalistischen Kreisen immer vermeint, eine betriebswirtschaftliche Steuerlehre habe nur in kapitalistisch-organisierten Staaten Berechtigung und Sinn, hat es sich im Gegenteil gezeigt, dass die Steuer auch im zentral- und autoritär gelenkten Staat ein wichtiges Instrument der Wirtschaftspolitik sein kann. Mit Hilfe der Umsatzsteuer z.B. lenkt man in der UDSSR zu grossen Teilen die Produktion in gewünschte Bahnen. Je nachdem man gewisse Erzeugnisse von Staates wegen wünscht oder nicht wünscht, wird der Satz der Umsatzsteuer variiert. Steigt er bis oder sogar über 100% bei einem bestimmten Produkt an, so ist eine Produktion und Absatz desselben unmöglich, da Wirtschaftlichkeit und Rentabilität gänzlich ausschalten.

Auch in England hatte man dieses Prinzip in dem Utility-System im zweiten Weltkrieg, das ähnlich funktionierte.

Die deutsche Bundesrepublik steht heute vor der Entscheidung: für oder wider Wettbewerbsbeschränkungen und versucht das Problem lediglich von einer Seite aus zu lösen. Warum hat man noch nie die Möglichkeit bedacht, Kartelle in all ihren Erscheinungsformen grundsätzlich zuzulassen und die Lösung des Problems dem Fiskus zu überlassen? Mittels regulierender variabler Steuersätze könnte dieser ohne weiteres die Wirkungen erzielen, die man durch gesetzliche Verbote und ein Netz von Regelungen und Bestimmungen zu erreichen bemüht ist. Wenngleich auch dieser Weg über den Fiskus nicht unbestritten und

in der Öffentlichkeit nicht undiskutiert bliebe(insbesonders in den interessierten Wirtschaftskreisen),so hätte er jedoch den gewaltigen Vorteil für Wirtschaft und Staat,dass er wesentlich einfacher zu handhaben wäre.Es ist viel leichter, eine Änderung der Steuersätze zu bewirken als grundsätzliche Zulässigkeiten zu lösen, die in das Grundgesetz und in die Verfassung eines Landes eingreifen.Ausserdem kann man mittels eines differenzierten Steuersatzsystems viel feiner die Nuancen und Abstufungen der gewünschten und nicht gewünschten Formen herausarbeiten, als es je durch allgemeine gesetzliche Bestimmungen möglich wäre.Steuersätze lassen sich ändern,falss es die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse erforderlich erscheinen lassen, und eine Anpassung an die Konjunkturschwankungen ist-wenigstens theoretisch- möglich(etwa analog dem amerikanischen System des"built in flexibility"-dem flexiblen Steuersystem).

Wieviel liesse sich z.B. allein schon durch die Unterteilung der verschiedenen Arten der Kartelle, Syndikate in die Stufen 1-1o,jeweils mit einem anderen Steuersatz versehen, erreichen.Beispielsweise nimmt man für die unterste Stufe 1% an,während der Steuersatz in den folgenden Stufen bis 1o um jeweils 1 % ansteigt.In die unterst besteuerte Stufe kämen die volkswirtschaftlich am ehesten zu gerechtfertigenden Kartelle(etwa Krisen-und Exportkartelle),in die oberste die-vom allgemeinwirtschaftlichen Standpunkt aus-uninteressantesten.

Zur weiteren Präzisierung des Standpunktes ist ein Aufsatz von Böhm[1]"Dekartellisierung und Konzernentflechtung,Spezialaufgabe oder Schicksalsfrage?"heranzuziehen,der dazu ausführt:

---

1)Vergl.Süddeutsche Juristenzeitung,Sept.1947

"In der Reaktion gegen das Vermachtungsproblem müssen alle zu Gebote stehenden Mittel des Rechts und der Verwaltung angewandt werden, um Konzentration zu vermindern, zurückzudrängen, zu bekämpfen. Das gesamte Recht muss dazu aufgeboten werden: Verkehrsrecht, Gesellschaftsrecht, Patentrecht, Monopolrecht, Steuerrecht, Währungsrecht, um die Marktvermachtung auf das Mindestmass (Nachtminimum) zurückzudrängen."

B.Sollen Kartelle überhaupt besteuert werden?

Die Frage,inwieweit Kartelle und Syndikate überhaupt zu einer Besteuerung herangezogen werden sollen,hat i[illegible] der Entwicklung eine verschiedene Beantwortung gefunden.

Während Liefmann im Jahr 1924 eine mögliche Steuerpflicht für Kartelle im Zusammenhang mit der Notwendigkeit des Staates, sich neue Einnahmequellen auf Grund erhöhten(!)Finanzbedarfs zu erschliessen,nennt,[1] wurde in den folgenden Jahrzehnten bis heute eine systematische Erfassung durch die verschiedenen Steuerarten von Seiten des Fiskus ausgearbeitet, und auch von der Wirtschaft mehr oder weniger heftig diskutiert und kritisiert, schliesslich als grundsätzlich systemgerechtaufgenommen, was jedoch im einzelnen noch Gegenstand dieser Arbeit sein wird.

Wie eingangs erwähnt, sollen die Probleme der Besteuerung von Kartellen keine einseitige Behandlung erfahren, sondern im Hinblick auf die Wünsche und Forderungen von Fiskus und Steuerpflichtigen diskutiert werden.Die hierfür gebotenen Betrachtungsweisen sind:
1.)Verkehrsanschauung und
2.)Systemgerechtigkeit.

zu 1.)Verkehrsanschauung und Anschauung der Beteiligten stehen häufig in Widerspruch miteinander.Die Anschauung der Beteiligten wird stets mehr oder weniger von persönlichem Empfinden,persönlicher Einstellung beeinflusst.Das gilt insbesonders dann, wenn-wie in diesem Falle-die Beteiligten selbst von der Steuerfestsetzung betroffen werden.

---

1)Vergl.Robert Liefmann"Kartelle und Trusts"Stuttg. 1924, S.163 "Daher ist der Gedanke, die durch die Kartellbildung zweifellos gestiegene Leistungsfähigkeit zahlreicher Gewerbe oder doch wenigstens die einheitliche Organisation, die sie sich in ihnen geschaffen haben, für die Besteuerung nutzbar zu machen, nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen."

"Bei dem Rechtsverhältnis, das zwischen dem Steuergläubiger und dem Steuerschuldner besteht, handelt es sich um eine Massenerscheinung. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, das Gemeinsame, (das Typische) zu betonen."[1]

zu 2.) Systemgerechtigkeit

Aus der Reinhard'schen Forderung, das Gemeinsame sowie das Typische des Verhältnisses zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen herauszuarbeiten, ergibt sich fast automatisch eine weitere Forderung, nämlich die Beachtung der systemgerechten steuerlichen Behandlung der Kartelle und Syndikate. Man versteht unter Systemgerechtigkeit eine Behandlung der Unternehmungsformen, die ihrer rechtlichen, wirtschafts= und sozialpolitischen Stellung im Wirtschaftssystem zukommt und entspricht. Man kann z.B. einerseits den kartellmässigen Zusammenschlüssen nicht den Charakter der Hilfs-oder Förderungsgemeinschaften zusprechen, andererseits sie den Regelungen, die für die übrigen kapitalistischen Unternehmungsformen gelten, unterwerfen. Ebenso kann man sie nicht derart steuerlich begünstigen, sodass dies eine offensichtliche Benachteiligung der nicht organisierten Wirtschaft darstellt.

Die Stellung und die Aufgaben der Kartelle in einer Wirtschaft sind in der Behandlung ihrer Funktionen, eingebaut in die geschichtliche Entwicklung, bereits erörtert worden. Eine steuerliche Betrachtung muss sich notwendigerweise diesen wirtschaftlichen und rechtlichen Überlegungen anschliessen, sofern sie nicht dem Postutlat der Systemgerechtigkeit widersprechen will.

3.) Es gibt keine allgemeine Besteuerung der Kartelle und Syndikate, sondern eine Einkommens-Vermögens-Gewerbe-Gesellschafts-oder Umsatzbesteuerung der Kartelle, genau wie es bei allen anderen Gesellschafts-und Wirtschaftsformen eine Belastung durch verschiedene Steuerarten gibt.

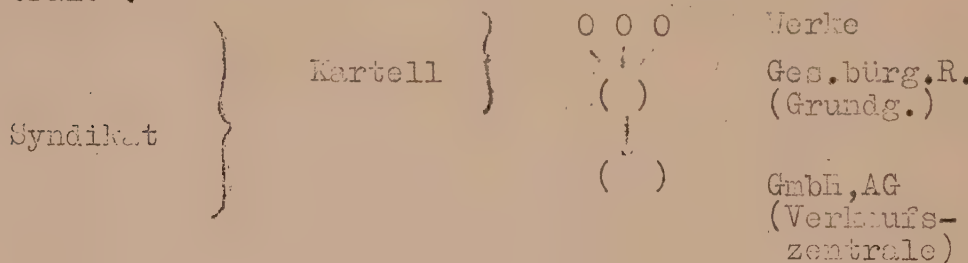
---

1) Vergl.: Staatssekretär Reinhardt "Vortrag vor der Akademie für deutsches Recht" 23.1o.35 (RStBl. S.1o41, DStZ S.1251)

Deshalb soll im folgenden eine Grobuntergliederung nach den Leitlinien im Kartellsteuerrecht und innerhalb dieser eine systematische Behandlung der einzelnen Steuern stattfinden, denn es sind zum grossen Teil so heterogene Elemente, die im Steuerrecht der einzelnen Steuern zusammentreffen, dass man sie unmöglich parallel laufend behandeln kann.

Zur Darstellung sollen jedoch nur die wichtigsten Steuerarten- wie oben angeführt- gelangen, um nicht die Tendenz des Kartellsteuerrechts-im Wirrwarr vieler kleiner Einzelsteuern- zu verdecken.

4.)Im Vordergrund des Steuerlichen Interesses stehen die Syndikate, d.h. die mit eigener Verkaufsorganisation ausgestatteten Kartelle.(Syndikat- Kartell mit Verkaufsorganisation) Normalerweise sind sie in der Form der Doppelgesellschaft organisiert. Die angeschlossenen Werke bilden zunächst eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts-Grundgesellschaft-, weiter eine von dieser abhängige Zentrale in der Form einer GmbH oder AG-Verkaufszentrale-.



Das Verkaufsorgan wurde ursprünglich als Hilfsgesellschaft angesehen.Inwieweit dies jedoch steuerlich anerkannt und dementsprechend berücksichtigt werden kann, wird im folgenden noch aufzuzeigen und zu klären sein.Eine generelle Zu-oder Absage zu dieser Auffassung ist nicht ohne weiteres möglich,da die verschieden entstandenen Kartelle stark voneinander abwichen und zuweilen beträchtliches Vermögen ansammeln konnten(und sich durch letzteres ihres o.g.Hilfscharakters entblössten).

Bei der Erörterung der Probleme, die bei der Besteuerung von Kartellen entstehen, ist demnach eine bei reinen Kartelle bezw. eine Dreiteilung beim Syndikat- anzunehmen.

Der Besteuerung unterliegen können:

1.)beim reinen Kartell
- a)die Mitgliedswerke
- b)das Kartell als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

2.)beim Syndikat
(Kartell mit Verkaufszentrale)
- a)die Mitgliedswerke
- b)die Grundgesellschaft als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
- c)die Verkaufszentrale oder Geschäftszentrale(Gesellschaft) als GmbH oder AG.

Es ist demnach in letzter Konsequenz eine dreifache Besteuerung bei dem zusammenhängenden Wirtschaftsgebilde möglich-Besteuerung von a)b) und c).

Es ist nicht genau, von einer Besteuerung der Kartelle und Syndikate zu sprechen; es muss vielmehr einer tiefergehenden Diskussion jeweilig vorausgeschickt werden, um welchen Teil des Gebildes Kartell oder Syndikat es sich im Einzelfall handelt, der einer Besteuerung zugrunde gelegt werden soll.

II.Kartellbesteuerung (Körp.St.;Verm.St; Gew.St)

A.Verhältnisse vor 1941

Die Entwicklung des Kartellsteuerrechts wurde bis 1941 fast ausschliesslich von der Literatur[1] und von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bestimmt, ohne dass eine eigentliche Verordnung betreffs der Besteuerung der Kartelle und Syndikate bestand.Mit der Schaffung der Kartellsteuerverordnung aus dem Jahre 1941 begann eine neue Aera im Kartellsteuerrecht.Bis 1941 wurde,insbesondere in der Literatur, heftig über den Charakter der Kartelle als Hilfsgesellschaften diskutiert, was bei der Gewinn-und Vermögensbesteuerung der Kartelle und Syndikate nicht unwesentlich ist.Bejaht man die Auffassung,Kartelle seien nur Hilfsgesellschaften,so bedeutet dies,dass Gewinne und Vermögen bei den dem Kartell oder Syndikat angeschlossenen Werken steuerlich erfasst werden müssen. Eine Besteuerung des Kartells selbst findet nicht statt.Das Reichssteuerrecht von 1919 fand die Auffassung ,Syndikate als Doppelgesellschaften zu betrachten, fertig vor und verwandte sie bei der Rechtsprechung. Der RFH vor 1941-vor der KartStVo-nahm also selbst da Doppelgesellschaften an, wo wirtschaftlich garkeine zu rechtfertigen waren,während die o.e. Verordnung zu der umgekehrten Radikallösung überging, die Doppelgesellschaften als Einheitsgebilde zu behandeln.Im folgenden sollen die Körp.St.;Verm.St.und die Gew.St. bei Kartellen vor 1941 eine kurze Behandlung erfahren.

1.)Körperschaftssteuer und Kartelle

Die körperschaftssteuerliche Behandlung der Kartelle und der Syndikate bereitete der Praxis von jeher erhebliche Schwierigkeiten.Die Schwierigkeiten waren

---

1)Unter den Kartellrechtlern sind insbesonders zu nennen:Schultze-Schlutius:"Grundlegung eines Verbandsteuerrechts" 1937, ferner Mirow:"Die Kartelle und Syndikate im Steuerrecht" 1933 Berlin

zu einem wesentlichen Teil darauf zurückzuführen,dass bei vielen Kartellen und Syndikaten die persönliche Steuerpflicht umstritten war,[1] was wiederum mit der Verschiedenartigkeit der Rechtsform zusammenhing.

Die persönliche Körperschaftssteuerpflicht knüpfte an die Rechtsform an; demgemäss musste die körperschaftssteuerliche Behandlung der Kartelle und Syndikate verschieden sein, da ihnen ja jede mögliche Rechtsform erlaubt war.Verhältnismässig einfach lagen die Verhältnisse z.B. bei Kartellen und Syndikaten, die in die Form der GmbH oder AG gekleidet waren.Sie unterlagen automatisch der Körperschaftssteuer.Zweifel haben sich dagegen insbesondere bei der persönlichen Steuerpflicht von Kartellen,Syndikaten in der Form der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und in der Form der Doppelgesellschaft ergeben.Es war strittig, ob ein Kartell, Syndikat in diesen Rechtsformen körperschaftsteuerlich als nichtrechtsfähiger Verein im Sinn des § 1 KStG und als Zweckvermögen im Sinn des § 3 KStG angesehen werden konnte.Hier hat der RFH in der Frage,unter welchen Umständen diese Kartelle,Syndikate-d.h.die Verkaufs-Geschäftsgesellschaften- selbst von der Körperschaftsteuerpflicht frei sein sollten,mehrfach geschwankt:

a)Röhrensyndikatsurteile
vom 25.9.34/22.1.35(RFHE37/151)(RFH37/169)
-Ablehnung persönlicher Steuerpflicht-

b)Urteile des RFH-I.Senat-
vom 14.2.1939 (RStBl.39/702)
vom 28.2.1939 (RStBl.39/744)
-Bejahung persönlicher Steuerpflicht-

c)Urteil des RFH-III.Senat-
vom 4.7.1940 (RFH 49/74)
-Möglichkeit der Doppelbesteuerung-

---

1)Vergl.DStZ 1941(30.Jahrg.)Nr.12 vom 22.3.41 /S.158ff (Die Körperschaftsteuer-Ergänzungsrichtlinien/KStER 1940) von Reg.R.Russfeld und Reg.R.Assoyer,Berlin

Schwierigkeiten ergeben sich ferner bei der sachlichen Steuerpflicht .Es war besonders zweifelhaft,ob eine sachliche Steuerpflicht bei Kartellen,Syndikaten überhaupt zu einem Ergebnis führen konnte,da diese grundsätzlich keine eigenen Erwerbszwecke verfolgen sollten.

> "Eine uneingeschränkte sachliche Steuerpflicht hat zur Folge,dass das vom Kartell,Syndikat erzielte Einkommen zunächst bei diesem und die Ausschüttung nochmals bei den Mitgliedswerken körperschaftsteuerlich erfasst wird.Eine solche doppelte Erfassung des Einkommens kann bei Kartellen und Syndikaten zu Härten führen."[1]

Eine nochmalige Besteuerung der gleichen Summe erfolgte in den nicht seltenen Fällen, bei denen die angeschlossenen Werke Kapitalgesellschaften waren und Ausschüttungen vornahmen,welche wiederum bei den Aktionären der Einkommensteuer unterlagen(dreifache Besteuerung).Interessant ist zudem zudem zu beobachten, dass von Seiten des Fiskus(1940) eine derartige Besteuerung als möglich erklärt wurde.

Ausserdem machte die Frage zu schaffen,ob nicht zusätzlich die Grundgesellschaft beim Syndikat(z.B. in der Form der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) nach § 3 KStG steuerpflichtig sei.Zur Bejahung dieser Steuerpflicht konnte die Tatsache Anlass geben,dass auch die Grundgesellschaft,gemäss der Satzung,eine Rücklage ansammeln konnte und unter Umständen Träger von verschiedenen Zweckgemeinschaften sein konnte.

Die beiden Röhrensyndikatsentscheidungen(vom 25.9.34 und 22.1.35) haben versucht,auf diese Fragen,die persönliche und sachliche Steuerpflicht betreffend, eine Antwort zu finden,welche für eine Reihe von Jahren in der Kartellbesteuerung richtungsgebend war.

---

1)Vergl.DStZ a.a.O./S.158

zu a) Die Röhrensyndikatsentscheidungen

Die 2. Röhrensyndikatsentscheidung vom 25.9.34/22.1.35[1] hat die subjektive, sowohl wie die objektive Steuerpflicht der Grundgesellschaft des Syndikats verneint,

weil es ihr an einem wirtschaftlichen Eigenleben fehle,

weil sie bei der als Nebenaufgabe übernommenen Tätigkeit nichts verdiene,

weil sie die Rücklage an Kartellmassen nur als Treuhänderin der Mitgliedswerke besitze.

Hätte man die oben angedeutete Regelung nicht zugelassen, so wären die Kartelle, Syndikate einer derart intensiven Besteuerung unterzogen worden, die ihre wirtschaftliche Bedeutung zunichte gemacht hätte.

In der am selben Tag ergangenen 1. Röhrensyndikatsentscheidung vom 25.9.34/22.1.35[2] wurde die Körperschaftsteuerpflicht nur für die geschäftsführende GmbH verneint, da bei ihr zwar die subjektive Steuerpflicht zu bejahen sei (und durch das Organverhältnis nicht aufgehoben) aber die objektive Steuerpflicht entfalle, sofern die Syndikatsgesellschaft alles Einkommen nur als Treuhänderin der angeschlossenen Werke erwerbe und dies nachweise.[3] Es wurde eine einheitliche Gewinnfeststellung verlangt, wobei der Betrag festgestellt werden sollte, der jeweils auf das einzelne Mitgliedswerk entfällt, um diesen dort erfassen zu können. (Vergleiche die Regelung bei der OHG)

b) Systematische Einordnung der Grundgedanken der beiden Röhrensyndikatsentscheidungen.

Den Urteilen lag der Fall eines Syndikats (in der Form der Doppelgesellschaft) zugrunde. Die 1. Entscheidung behandelte die Steuerpflicht der

---

1) Siehe RFH-Sammlung 37/169

2) Vergl. RFH-Sammlung 37/151

3) Vergl. Bühler, a.a.O./S.207

geschäftsführenden Gesellschaft,die2. Entscheidung die Steuerpflicht der Grundgesellschaft.
Der RFH hat in beiden Urteilen folgende Grundgedanken entwickeln lassen:

aa)Die geschäftsführende Gesellschaft wird als Organ anerkannt,obgleich die persönliche Steuerpflicht unbestritten ist.Die Kapitalgesellschaft ist somit Organ der in einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zusammengefassten Kartellmitgliederwerke und unterliegt der steuerlichen Behandlungsweise, die für Organverhältnisse bei kombinierten Betrieben zugelassen ist.[1]

bb)Anerkennung des Treuhandverhältnisses zwischen Mitgliedswerken und geschäftsführender Gesellschaft.Das bedeutet, dass die Kapitalgesellschaft ohne eigenen Gewinn für Rechnung der Mitglieder tätig ist.Ebenso besitzt sie das Vermögen nur zu treuen Händen für ihre Mitglieder.Die Mitglieder dürfen aber das ihnen gehörende Vermögen in ihren Bilanzen nicht unberücksichtigt lassen.

cc)Die in die Form der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gefasste Vereinigung der Mitgliedswerke ist nicht persönlich steuerpflichtig.

dd)Der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes berechnete Gewinn der Organgesellschaft ist einheitlich festzustellen,auf die Mitglieder zu verteilen und demGewinn der Mitglieder zuzurechnen.[2]

ee)Die beiden Entscheidungen deuten schon die Tendenz zu dem Gedanken der Hilfsgesellschaft an,dem später durch die Kartellsteuerverordnung 1941

---

1)Vergl.Aufermann a.a.O/S.28
2)Vergl.Asseyer a.a.O./S.174

weitgehend zum Siege verholfen wird.
In der Hilfsgesellschafts-Theorie wird die Ansicht vertreten, dass eine Gesellschaft keine selbständigen Erwerbszwecke, sondern nur die Aufgabe hat, die Wirtschaft anderer Gesellschaften oder Einzelunternehmungen (oder sogar Haushalte bei Genossenschaften) zu fördern. Vertreter dieser Theorie leiten daraus die steuerliche Forderung her, dass etwaige Gewinne die-der Gesellschaft nicht bei ihr, sondern bei den Mitgliedswerken erfasst werden müssen.

Bühler dagegen neigt zu der Auffassung, dass der Gedanke der Hilfsgesellschaft in dieser Ansicht – bei den Genossenschaften wie bei den Kartellen – nur mit grossen Vorbehalten zu bejahen sei.

Bühler stellt sich mit seiner Ablehnung in die Reihe der bedingten Anhänger der Hilfsgesellschafts-Theorie bei Kartellen, Syndikaten. Welche Haltung dagegen der Fiskus zu diesem Problem einnimmt, wird sich aus den Bestimmungen der Kart.St.VO 1941 herauskristallisieren. Es sei jedoch vorweggenommen, dass er sie weitgehend bejaht.[2]

Wenn auch die Röhrensyndikatsentscheidungen als die massgeblichsten Urteile vor 1941 anzusehen sind, so darf nicht übersehen werden, dass der Reichsfinanzhof -I. Senat - in der Zwischenzeit, d.h. am 14.2.1939 und im Urteil vom 2[illegible].2.1939 den genannten Urteilen total entgegengesetzt entschieden hat.

---

1) Auf diesen Hilfsgesellschaften lasten jedoch – auch wenn sie nichts verdienen –, grundsätzlich die nichtertragsgebundenen direkten Steuern – z.B. Umsatzsteuern.

Vergl. Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1941 Bd. 35/S.34

Zu b)Bejahung der persönlichen Steuerpflicht der Kartelle und Syndikate

Der I.Senat hat im Jahre 1939 die persönliche Steuerpflicht eines Kohlenkartells und eines Verteilungssyndikats-beide in der äusseren Form einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts-grundsätzlich bejaht.Die persönliche Steuerpflicht von Kartellen,Syndikaten in der Form der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts musste diesen Urteilen gemäss von Fall zu Fall besonders geprüft werden.Es hing von der Prüfung im einzelnen Fall ab, ob das Kartell,Syndikat selbst als Einkommensträger im Sinn des § 3 KStG angesehen werden konnte.Konnte das Kartell oder Syndikat nicht als Einkommensträger erklärt werden, so kam demgemäss eine persönliche Steuerpflicht nicht in Betracht.Die einzelnen Mitgliedswerke wurden dann als Einkommensträger angesehen und mussten das vom Kartell erzielte Einkommen versteuern,nachdem es auf Grund einer einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 215AO auf die einzelnen Werke umgelegt worden war.Diese Lösung barg jedoch insbesondere bei Kartellen,Syndikaten mit grosser Mitgliederzahl viele Schwierigkeiten in sich.

Wie gefährlich sich eine derartige Regelung auswirken kann, haben folgende Praktiken gezeigt:[1]
Einige Kartelle, Syndikate behandelten ihr Einkommen dergestalt, dass sie es bilanzmässig als Bonus an die Mitglieder einsetzten.Die Mitgliedswerke andererseitshatten ihren Anteil am Kartell-,Syndikatsvermögen in ihren Bilanzen nicht ausgewiesen.Das bei den Kartellen,Syndikaten erzielte Einkommen wurde in diesen Fällen überhaupt nicht von der Steuer erfasst,was für den Fiskus"Boykott" einer Einnahmequelle bedeutete;kam die Betriebsprüfung nachträglich hinter diese Praktiken, so winkten dem Steuerpflichtigen Nachzahlung und Strafen.

---

1)Vergl.:DStZ a.a.O./S.159

Nach Asseyer bedeuten diese beiden Entscheidungen keinen grundsätzlichen Bruch mit den Rührenverbandsurteilen. Nach seiner Ansicht besagen sie nur, dass ein Kartell, Syndikat in der Form der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts bei entsprechender kor porativer Ausgestaltung und bilanzmässiger Handhabung persönlich steuerpflichtig sein kann.

zu c) Möglichkeit der Doppelbesteuerung

wurden die Gewinne und das Vermögen der Kartelle und Syndikate direkt vom Fiskus erfasst, so konnte dies leicht zu einer Doppelbesteuerung führen. Der III. Senat erklärte in seiner Entscheidung vom 4. Juli 1940 (RFH 49/74) Kartelle und Syndikate grundsätzlich für selbstständig steuerpflichtig, was nicht unbedingt im Widerspruch zu den letztgenannten Urteilen stand. Bedenklich erschien jedoch das ausdrückliche Hervorheben, "dass Doppelerfassungen nicht ausgeschlossen seien".[1] Gemeint ist hier die Erfassung einmal bei der Verkaufsgesellschaft, zum anderen bei den Mitgliedswerken.

Ein weiterer Versuch zur Überwindung der Verwaltungsschwierigkeiten waren die nicht veröffentlichten Erlasse des Reichsministers der Finanzen vom 23.10.1935 und 26.5.1936, durch die die Finanzämter ermächtigt wurden, die Gewinne und das Vermögen beim Kartell oder Syndikat zu erfassen, auch wenn die Gedanken der Rührensyndikatsentscheidungen hätten zur Anwendung gelangen können. Von dieser Ermächtigung konnte jedoch nur mit dem Einverständnis des einzelnen Kartells oder Syndikats Gebrauch gemacht werden, was die Wirksamkeit der Erlasse wieder wesentlich einschränkte. Das Einverständnis musste für jedes Jahr erteilt werden. Wenn man bedenkt, dass theoretisch diese Zusage des Kartells, Syndikats für ein Jahr erfolgte, für das nächste Jahr nicht, im übernächsten wieder, ja, so wird die Bedeutung dieser Erlasse klar. Man kann sie nicht einmal als Notbehelfe bezeichnen.

---

1) Vergl.: Vermögensteuer vor 1941

Anders lagen die Verhältnisse, wenn das Schachtelprivileg zur Anwendung gelangen konnte. Des besseren Verständnisses halber folgt eine skizzenhafte Darstellung dieser Möglichkeit.[1]
Das Schachtelprivileg sollte wiederholt schon beseitigt werden, musste aber in der Hauptsache erhalten werden, um nicht im Interesse von Steuersparung "Mammutbetriebe" entstehen zu lassen.[2]

Ein Schachtelverhältnis liegt vor, wenn eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an dem Grund-oder Stammkapital(AG oder GmbH) bezw. an dem bei der letzten Veranlagung zur Vermögensteuer festgestellten Vermögen(Berggewerkschaften) einer anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in Form von Kuxen,Aktien oder Anteilen mindestens zu e i n e m V i e r t e l unmittelbar beteiligt ist(§ 9 KStG)

Das Privileg ist in der Hauptsache auf Beteiligungen zugeschnitten und bewirkt, dass die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile bei der Obergesellschaft ausser Ansatz bleiben.Es stellt sich als eine Begünstigung dar,welche ausschliesslich eine kapitalmässige Kombination gewisser Betriebe voraussetzt.[3]

Die Vergünstigung des Schachtelprivilegs kam also bei der sogenannten Verkaufsgesellschaft in der Regel nicht in Betracht, weil eine derartige Kapitalverflechtung meist nicht gegeben war.Zudem hätte es dem Wesen einer kartellmässigen Bindung nicht entsprochen.Trat dieser Zustand jedoch einmal ein,so entstand die Begünstigung der "Einmal-Besteuerung" nicht auf Grund einer Kartelle ,Syndikate

---

1)Vergl.:Aufermann"Betriebswirtschaftliche Steuerlehre"1951 S.27 ff/S.65 ff.
2)Vergl.:Begründung zum KStG 1934(RStBl1935 S.84)
3)Vergl.Aufermann, a.a.O.S.27

begünstigenden Steuerregelung , sondern durch das Schachtelprivileg im allgemeinen.
Aus dieser Unsicherheit heraus wurde sowohl seitens der Finanzverwaltungen als auch insbesonders bei den betroffenen Wirtschaftskreisen die Forderung nach Vereinheitlichung und Vereinfachung laut,der nun von Seiten des Fiskus 1941 auch weitgehend Rechnung trug.

2.)Vermögensteuer und Kartelle

Die Vermögensbesteuerung bei Kartellen und Syndikaten bot den kritischen Stimmen aus den interessierten und davon betroffenen Wirtschaftskreisen bis 1941 die gleichen Angriffspunkte wie die Gewinnbesteuerung;denn sie wurde grundsätzlich nach den gleichen Ansichten über den Charakter der Kartelle wie bei der Körperschaftsteuer gehandhabt.Das führte ebenfalls häufig zu Härten und wirtschaftlich nicht zu gerechtfertigenden Tatbeständen.

Auch die Vermögensteuer knüpfte an die Rechtsform der Kartelle und Syndikate an.Kartelle und Syndikate in der Form der Kapitalgesellschaft oder des nichtrechtsfähigen Vereins waren gemäss § 1 VStG persönlich steuerpflichtig.Kartelle,Syndikate in der äusseren Gestaltung der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts waren dann nur persönlich steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlich Vermögensträger waren .(Sie galten in diesem Fall steuerlich als nichtrechtsfähige Vereine.)Waren sie nichtals Vermögensträger anzusehen,so konnte das Vermögen steuerlich bei den Mitgliedern erfasst werden-ursprüngliche Rechtsauffassung-.Das Vermögen nichtrechtsfähiger Kartelle, Syndikate konnte demnach, je nach Beurteilung des entsprechenden Falles,
a)insgesamt beim Kartell,Syndikat
b)oder bei den einzelnen Mitgliedswerken
erfasst werden,-
jedoch immer nur einmal, entweder bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder bei den Werken.

In der Entscheidung der RFH bezüglich des Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikates wurde ausgesprochen, dass es "sein Vermögen treuhänderisch für die Vereinigung der Zechenbesitzer verwalte und insoweit für dieses Vermögen selbst nicht steuerpflichtig sei."[1]

Ebenso wie im Körperschaftssteuerrecht erfolgte auch im Vermögenssteuerrecht kurz vor der KartStVO 1941 ein Urteil, das mit den bisherigen Grundsätzen brach, doch keine allzu grosse Bedeutung mehr erlangen konnte, da ein Jahr später die genannte Verordnung alle Fragen einheitlich regelte. In der Entscheidung vom 4.Juli 1940 gab der III.Senat die Auffassung des I.Senats preis und erklärte Kartelle, Syndikate, unabhängig von ihrer jeweiligen Rechtsform, für selbständig vermögenssteuerpflichtig.

An der Verneinung dieser Steuerpflicht war der im Streit stehende Textilverband deshalb interessiert, weil bei ihm eine Überschuldung von rund 540.000 RM festgestellt worden war, die er bei den Mitgliedsfirmen anteilig zum Abzug gebracht wissen wollte- ein Gefallen, den ihm der Fiskus nicht tat-. Bühler äusserte sich dazu folgendermassen:[2]

> "Da eine die Doppelerfassung ausschliessende Bestimmung von der Art des § 3 KStG sich im RBewG nicht findet und eine Treuhandvereinbarung im Streitfall nicht nachgewiesen war, musste die subjektive Steuerpflicht bejaht werden, wobei ausdrücklich hervorgehoben wurde, dass Doppelerfassungen bei der Vermögenssteuer nicht ausgeschlossen seien."

Dennoch zeigte das Urteil schon deutlich einige Gedanken, die sich im Kartellsteuerrecht weiter entwickeln sollten und ihren Abschluss in der genannten Verordnung fanden, nämlich die Loslösung der Besteuerung von der Rechtsform. Das Urteil kam zu Schlüssen, die heute noch von Bedeutung sein

---

1)Vergl.:RFH-Sammlung Bd.19 S.21(1926)

2)Vergl.Bühler a.a.O.S.207 ff.

können:

a) Kartelle und Syndikate sind in der Regel -unabhängig von der Rechtsform- unbeschränkt steuerpflichtig.

b) Kartelle, Syndikate in der Form der Doppelgesellschaft bilden eine Einheit.

c) Die Beteiligung an einem Kartell oder Syndikat ist bei den Mitgliedern wie eine kapitalistische Beteiligung zu behandeln.

d) Eine doppelte Erfassung des Vermögens
   aa) beim Kartell, Syndikat
   bb) bei den Mitgliedswerken
wird von III. Senat des RFH nicht ausgeschlossen.

Zu dieser Frage äussert sich Vier[1] mit der pessimistischen Feststellung, dass die Vermögensteuerpflicht der Kartelle und Syndikate durch den Reichsfinanzhof in jedem Falle zu einer steuerlichen Doppelbelastung führe.
Da trotz der genannten Urteile noch viele Zweifelsfragen bei der Vermögensbesteuerung der Kartelle, Syndikate offen blieben, erschein eine Neuregelung innerhalb der Verordnung zweckmässig.

3.) Gewerbesteuer und Kartelle.

Auch die Regelung der Gewerbesteuer war bei Kartellen und Syndikaten vor 1941 keine einheitliche.

Rechtsprechung und Literatur gaben der Besteuerung die Richtlinien. So war es nicht verwunderlich, dass eine Vielfalt der Möglichkeiten vorlag, die sich in der Regel nach den äusseren Erscheinungs=und Rechtsformen ausrichtete.

---

1) Vergl. Vier: "Kartellsteuerverordnung 1941" Diss. Köln 1951

Die Gewerbesteuer als Ertragssteuer [1] spielte im deutschen Steuersystem stets eine besondere, geschichtlich bedingte Rolle, da sie bis zur Reichsfinanzreform 1919 für die Bundesstaaten eine bedeutende Steuereinnahmequelle darstellte. Nach 1919 wurde die Gewerbesteuer (in Preussen) eine Gemeindesteuer und ist dies bis heute geblieben, obgleich nach dem Grundgesetz für die deutsche Bundesrepublik vom 23.5.1949 diese Einnahmen den Ländern zustehen. Im Wege des innerstaatlichen Finanzausgleichs fliessen diese Beträge jedoch weiterhin den Gemeinden zu.

Das Gewerbesteuergesetz kennt drei Besteuerungsgrundlagen:

Gewerbeertrag Gewerbekapital	obligatorische
Lohnsumme	fakultative

Aus diesem kleinen Überblick über die Gewerbesteuer wird ersichtlich, wie stark die Gemeinden daran interessiert sind, die Gewerbesteuerpflicht der Kartelle und Syndikate zu klären, da Gewerbesteuer und Grundsteuer die Eckpfeiler ihrer Einnahmen darstellen. Zur ersten Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer ist festzustellen, dass als passives Steuersubjekt im allgemeinen der Betriebsinhaber gilt, der auch bei einer Einkommenbesteuerung als Subjekt vorliegt, das Steuerobjekt jedoch, der Ertrag ohne Beziehung zur wirtschaftlichen Gesamtlage, des Steuersubjektes erfasst wird.

Da der Gewerbeertrag, der nach den Vorschriften des EStG oder KStG ermittelte Gewinn-vermehrt und vermindert um bestimmte Beträge- darstellt, tauchten hier fast die gleichen Probleme wie bei der Körperschaft- (und Vermögen-)-steuer der Kartelle, Syndikate auf.

---

1) Vergl. Aufermann, a.a.O. S.119

Nach § 2 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb ,soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer.

Für die Gewerbesteuer war es ohne Bedeutung, ob das Kartell in die Rechtsform der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder des nichtrechtsfähigen Vereins gekleidet war, wenn der nicht eingetragene Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielt.Kapitalgesellschaften führten stets einen Geschäftsbetrieb.Der Reichsfinanzhof hatte schon in seinem Urteil vom 6.12.1932[1] entschieden, dass die Kartelltätigkeit immer als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen sei.[2](Vergleiche die entgegengesetze Meinung von Isseyer).

Ein kleiner Unterschied in der gewerbesteuerlichen Behandlung der Rechtsformen bestand jedoch in der unterschiedlichen Höhe der Steuermesszahl.Die Steuermesszahl war für die Gesellschaften bürgerlichen Rechts bis 5 v.H. durchgestaffelt.Für die nichtrechtsfähigen Vereine galt die Steuermesszahl 5 v.H.[3] ohne Staffelung.

Eine Doppelbelastung entstand bei der Gewerbesteuer nicht.
Bis 1941 handhabte die Praxis die Gewerbebesteuerung nach folgendem Grundsystem:

1.)Kartelle und Syndikate, die die Rechtsform der Kapitalgesellschaft hatten, waren § 2 Abs.2 Ziffer2 GewStG gemäss stets gewerbesteuerpflichtig.
Die Gewerbesteuerpflicht war hier unzweifelhaft,da die Rechtsform die Besteuerung begründete.

2.)Zweifelsfragen verschiedener Art tauchten jedoch bei Kartellen und Syndikaten in den Formen des
eingetragenen Vereins und des
nicht eingetragenen Vereins
auf, die man mit der Forderung "nach einem

---

1)Vergl.:RStBl 1933 S.329
2)Vier a.a.O. S.28
3)§ 11 Abs.2 GewStG

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" löste.

Die Kartelle und Syndikate in den eben angeführten Rechtsformen waren demnach nach § 2 Abs.3 GewStG gewerbesteuerpflichtig, sofern sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielten.

Da kein Urteil des Reichsfinanzhofs über die Gewerbesteuerpflicht der Kartelle vorlag, argumentierten die Kartelle oft folgendermassen, um der Gewerbesteuer zu entgehen:
Die Kartelltätigkeit sei nur eine verwaltende Tätigkeit, ohne die Erzielung von Einnahmen zum Zweck zu haben.Die Mitgliederbeiträge dienen zur Erstattung der Unkosten.Einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 7 der 3.Gew.St.DV könne nicht in Betracht.

Tatsächlich wurden sie auf Grund dieser Argumentation oft nicht zur Gewerbesteuer herangezogen.Tatsächlich jedoch hatte sich der RFH in seinem Urteil vom 14.2.1939[1] schon mit der Frage der Mitgliederbeiträge bei den Kartellen auseinandergesetzt und folgendermassen entschieden:

Mitgliederbeiträge bei Kartellen sind keine echten Mitgliederbeiträge, sondern Entgelte für Gegenleistungen und deshalb steuerpflichtige Betriebseinnahmen.

Es Erstaunt, dass einige Kartelle mit der Fiktion der Verwaltungstätigkeit bis 1941 Erfolg hatten,indem sie bewiesen, dass sie am Wirtschaftsleben keinen planmässigen Anteil nehmen.

Sonstige nichtrechtsfähige Kartelle und Syndikate waren nach der herrschenden Meinung nur gewerbesteuerpflichtig,wenn bei ihnen alle Voraussetzungen

---

1)Vergl.:RStBl 1939/S.7o2

für einen Gewerbebetrieb erfüllt waren. In der Regel bedeutete dies, dass der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital bei den Mitgliedern zu ermitteln waren. Diesem Für und Wider in der Gewerbebesteuerung der Kartelle setzte die Kartellverordnung 1941 ein Ende, obgleich auch sie keine Ideallösung brachte.

B.Kartellsteuerverordnung 1941

1.)Gründe für den Erlass der Verordnung...

Da die körperschaftsteuerliche,vermögen -und gewerbesteuerliche Behandlung der Kartelle und Syndikate bis 1941 lediglich durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geklärt wurde, war es nicht verwunderlich, dass jedes Kartell, das irgendeine Steuerpflicht bestreiten wollte, den Reichsfinanzhof anrufen musste.

Zudem war eine Rückwirkung der neuen Auffassung des Reichsfinanzhofs in der Entscheidung betreffs der Vermögensteuer(Möglichkeit der Doppelbesteuerung) auf andere Steuerarten, unausbleiblich.Um die dadurch drohenden Verwirrungen und Verwicklungen dür Steuerpflichtige und Fiskus abzuwenden, sah man sich auf Seiten des steuerlichen Gesetzgebers gezwungen, in der Kartellsteuerverordnung vom 2o.12.1941 klare und einheitliche Richtlinien für die Besteuerung der Kartelle und Syndikate zu geben, und zwar für folgende Steuern:

a)Körperschaftsteuer
b)Vermögensteuer
c)Gewerbesteuer[1].

Umsatzsteuer-Gesellschaftsteuerregelungen blieben auch weiterhin der Rechtsprechung sowie den allgemeinen steuerlichen Gesetzen vorbehalten.

Durch die KartStVo wurde die Besteuerung der Kartelle und Syndikate für die genannten Steuern neu geregelt.Gleichzeitig ist der RdF-Erlass vom 2o.12.1941[2] herausgegeben worden, der ergänzende Bestimmungen und Ausführungsanweisungen zur KartStVo enthielt.

---

1)Vergl.:KartStVO 1941 vom 2o.12.41(RStBl 1941S.953)
(RGBl I 1941/S.791)

2)Vergl.:RStBl 1941/S.954

Die KartStVO darf nicht als eine Durchführungsverordnung zu einem anderen Steuergesetz angesehen werden. Sie schuf vielmehr für einen bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen ein vollkommen neues Steuerrecht. Das galt hinsichtlich der persönlichen als auch der sachlichen Steuerpflicht. Die in der KartStVO 1941 vorgeschriebene Körperschaft-, Vermögen- und Gewerbesteuerpflicht stellte gegenüber dem Körperschaft-, Gewerbesteuergesetz und dem Reichsbewertungsgesetz etwas Neues dar, obgleich allgemeine Steuerbildungen unberücksichtigt blieben.

2.) Ziele und Umfang der Verordnung.

Ziele der Kartellsteuerverordnung waren:

a) die Vollständigkeit der Gewinne und des Vermögens von Kartellen und Syndikaten zu sichern,
b) Doppelbelastungen dabei zu vermeiden und
c) die Besteuerung gleichzeitig zu vereinfachen.

Das Ziel der Kartellsteuerverordnung, eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden, bewegte sich auf derselben Linie wie die Schachtelvergünstigung, die Organschaftstheorie und die Gewinnpoolung.

Nach Müller waren die getroffenen Regelungen, die in Zusammenarbeit zwischen Vertretungen der gewerblichen Wirtschaft und dem RFM ausgearbeitet wurden, geeignet, die genannten Ziele zu erreichen. Inwieweit dies jedoch gelungen ist, wird die Kritik an der Verordnung zeigen.

Welche Zusammenschlüsse fielen unter die KartStVO?

Die Eintragung ins Kartellregister war für die Anwendbarkeit der Verordnung nicht entscheidend, da es Zusammenschlüsse gab, die

a) ins Kartellregister eingetragen waren, aber nicht als Kartelle im Sinne der KartStVO angesehen werden konnten,
b) unter die KartStVO fielen, aber nicht ins Kartellregister eingetragen waren.

Dennoch bot die Eintragung in den meisten Fällen einen Anhalt für die steuerliche Behandlung. Der RdF-Erlass bestimmte, dass die Auslegung im Kartellrecht massgeblich sei, ob ein wirtschaftlicher Zusammenschluss als Kartell oder als Syndikat im Sinne der KartStVO angesehen werden konnte.

Ein kartellrechtlicher Zusammenschluss fiel in der Regel unter die Verordnung-immer jedoch unter der Voraussetzung, dass es im wesentlichen Kartellaufgaben erfüllte.(Andere Aufgaben durften nur als Nebenzweck auftreten.)
Durch diese Forderung wollte man verhindern, dass Zusammenschlüsse mit kartellfremden Aufgaben, jedoch in der Rechtsform der Kartelle, (weil nebenher kartellmässige Tätigkeiten ausgeübt wurden) die Vergünstigungen der Verordnung in Anspruch nehmen konnten. Ebenfalls sollte vermieden werden, dass bestehende Kartelle und Syndikate nicht-marktregelnde Aufgaben(z.B. eigene Produktion) übernahmen und sich auch für diese Tätigkeitsgebiete die steuerlichen Vorteile aus der Verordnung verschafften.

<u>In jedem Falle war es für die KartStVO 1941 unerheblich, welchen Namen sich der Unternehmerzusammenschluss selbst beigelegt hatte. Massgeblich war die wirtschaftliche Funktion.</u>

<u>3.)Grundgedanken der KartStVO</u>
<u>a)Begünstigung der Kartelle aus wirtschaftspolitischen Gründen.</u>
Wie schon angedeutet, hat die KartStVO 1941 eine kartellbejahende(begünstigende)Stellung eingenommen, wobei wirtschaftspolitische Erwägungen eine starke Rolle spielten. Die Verordnung entstand in einer Zeit, in der Krieg und Rüstung Wirtschaftskonzentration verlangten. Aus diesem Grunde bot man nicht nur bestehenden Zusammenschlüssen

Vergünstigungen in rechtlicher und steuerlicher Hinsicht und förderte das Entstehen neuer Kartelle, sondern schuf sogar die gesetzliche Grundlage, Unternehmungen zwar allgemein in diese Formen zu führen, sofern es wirtschaftspolitisch notwendig erschien. Das Entgegenkommen des Fiskus fand seinen Niederschlag in der genannten Verordnung, die Kartelle und Syndikate als nichtselbständige Erwerbsgesellschaften behandelte, die für sich selbst keine besonderen Erwerbszwecke verfolgen.

Asseyer,[1] ein Verfechter der Verordnung, verteidigte diesen Grundgedanken folgendermaßen:

> "Durch die Gemeinschaftsorganisation des Kartells sollen nur die Zwecke der einzelnen Mitglieder wirksamer verfolgt werden. Die Bindungen, die die Mitglieder eingehen und die eine Unterordnung der einzelnen Mitglieder unter die Gemeinschaft bedeuten, sind nur deshalb eingegangen, weil sie wirtschaftliche Förderung des einzelnen Mitgliedes bedeuten. Deutlich kommt dieser Idealcharakter bei Kartellen zum Vorschein, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Der Treuhandgedanke im Kartellrecht kommt diesem Gedanken ebenfalls entgegen."

Aus dieser wirtschaftlichen Einstellung heraus mussten sich logischerweise die steuerlichen Folgerungen ergeben: Werden Kartelle und Syndikate nichtals besondere Erwerbsgemeinschaften angesehen, so ist es wirtschaftlich gerechtfertigt, zusammen im Ergebnis nicht mehr an Einkommen und Vermögen zu versteuern, als die Mitglieder versteuern würden, wenn das Einkommen und das Vermögen steuerlich nur bei ihnen-ohne Kartellbildung-erfasst würde.[2]

Asseyer kam sogar zu folgendem Schluss:[3]

"Dem wirtschaftlichen Grundgedanken der Kartelle

---

1) Vergl.: Asseyer-Sander, DStZ 1942/S.171 ff.

2) Vergl. die Erörterung dieser irrigen Auffassung Seite dieser Arbeit.

3) Vergl. Asseyer-Sander, a.a.O. S.171 ff.

und Syndikate würde es am besten entsprechen, wenn ihre Steuerpflicht überhaupt verneint würde und das bei ihnen erzielte Einkommen und das von ihnen verwaltete Vermögen nur bei den Mitgliedern erfasst würde.

Dem Vereinfachungsgedanken umgekehrt würde es am ehesten entsprechen, wenn persönliche und sachliche Steuerpflicht der Kartelle und Syndikate in vollem Umfange bejaht würde, was wiederum dem wirtschaftlichen Charakter widerspreche."

Nach Asseyer-Bauer ist die KartStVO 1941 einen elastischen Mittelweg zwischen beiden Gedanken gegangen.
Diese Elastizität[2] war in jedem Paragraphen deutlich zu spüren und gab dem Steuerpflichtigen einen weiten Spielraum seiner steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten, den er in der Regel gemäss ersterem Gedanken-mittelbare Besteuerung- ausdeutete.

b)Besteuerung ohne Rücksicht auf die Rechtsform.
Die KartStVO 1941 § 1 sah-ohne Rücksicht auf die Rechtsform- eine persönliche Steuerpflicht der Kartelle und Syndikate vor, und zwar wie bei Kapitalgesellschaften;(sie liess jedoch in § 3 die Möglichkeit offen, die sachliche Steuerpflicht mittels Treuhandgestaltung weitgehendst auf die Mitgliedswerke zu verlagern.)

Nunmehr waren auch z.B. Kartelle in der Rechtsform der Gesellschaft d s bürgerlichen Rechts, die nach den Grundsätzen des bisherigen Steuerrechts nicht als Einkommens- und Vermögensträger in Betracht kamen, körperschaft-, vermögen-, gewerbesteuerpflichtig.

Bezüglich der Ermittlung des Einkommens, Vermögens, Gewerbeertrages und Gewerbekapitals der Kartelle und Syndikate bestimmte § 2 a.a.O, dass insoweit sämtliche

---

1)Beurteilung dieser Elastizität in dem Abschnitt:
Kritik an der KartStVO

Vorschriften Anwendung finden sollten,die für Kapitalgesellschaften galten.Daher war der Gewinn grundsätzlich nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung zu ermitteln.(§ 5 EStG und § 6 KStG)

c)Wahlrecht zwischen mittelbarer und unmittelbarer Besteuerung.

Nach der genannten Verordnung stand es Kartellen und Syndikaten grundsätzlich frei,steuerlich anerkannte Treuhandverhältnisse zu schaffen und zu bestimmen, ob Vermögen und Gewinn bei ihnen selbst oder bei ihren Mitgliedern erfasst werden sollten.Nach der Meinung von Steuerfachleuten wollte man durch dieses Quasi-Wahlrecht nicht in erster Linie die unmittelbare Besteuerung erzwingen, sondern den Kartellen,die diese Möglichkeit wünschten,auch die gesetzliche Handhabe dazu bieten.[1]

Um jedoch nicht die gleichen Schwierigkeiten heraufzubeschwören,wie sie die beiden Röhrenverbandsurteile mit sich gebracht hatten, war dem Wahlrecht eine gewisse Begrenzung auferlegt.Die Verlagerung der Steuerpflicht auf die einzelnen Werke musste leicht und sicher überprüfbar sein.Die KartStVO verlangte aus dem Grund, dass das Vermögen , das bei den Mitgliedern steuerlich erfasst werden sollte, in der Bilanz der Kartelle und Syndikate als besonderer Schuldposten ausgewiesen sein musste.Ebenso mussten die Teilbeträge ziffernmässig festgestellt und in einen besonderen Abrechnungsverfahren den Mitgliedern mitgeteilt werden.(§ 3 KartStVO)

Bestanden die Voraussetzungen der Übersichtlichkeit im Einzelfall nicht, so erfolgte die Besteuerung von Vermögen und Gewinnen der Kartelle und Syndikate bei diesen selbst.

---

1)Vergl.:Assessor-Sander a.a.O./ S.171 ff.Diese Ansicht scheint mir etwas wirklichkeitsfremd zu sein,denn schon vor der KartStVO 1941 hätte der Fiskus wahrlich nichts gegen eine Direktbesteuerung der Kartelle und Syndikate gehabt.

Ein körperschaftsteuerlicher Gewinn oder ein körperschaftsteuerlicher Verlust der Kartelle und Syndikate konnte sich demgemäss nur ergeben, wenn das verwaltete Vermögen nicht als Mitgliedervermögen anzusehen war.[1] Zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinnes oder Verlustes wurde der Vermögensvergleich(§ 5 KStG) zugrunde gelegt.

4.)Lösung der Probleme in der KartStVO 1941

a)Allgemein

Ehe man auf die vielen Einzelfragen und deren Lösung im Rahmen der genannten Verordnung eingegangen wird, soll, nachdem die grundsätzliche Tendenz und der Umfang dieser steuerlichen Regelung festgelegt sind, der allgemeine Lösungsweg der vielen Kartellsteuerprobleme aufgezeigt werden.

Grundsätzlich wurde für die Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer die eigene persönliche Steuerpflicht der Verkaufsgesellschaft des Syndikats bejaht.
Dank den folgenden Bestimmungen erhielt dies jedoch für die meisten Einkünfte und Vermögen nur sekundäre Bedeutung und trat hinter der Erfassung bei den Mitgliedswerken zurück; denn es wurde gleichzeitig ein praktisch gangbarer Weg aufgezeigt, die Steuerpflicht auf die angeschlossenen Einzelwerke zu verlagern.Die Konstruktion dieser Möglichkeit sah dergestaltaus,dass ein entsprechend ausgestattetes Rechenwerk dafür Gewähr bot,dass die Gewinne und das Vermögen der Verkaufsgesellschaft anteilig bei den Einzelwerken erfasst wurden.Das bedurfte wegen der Frage,welche Einnahmen und Ausgaben im Verkehr zwischen Kartell und Mitgliedswerk anrechenbar sein sollen, einer genauen Regelung.

1)Vergl.Asseyer, a.a.O. /S.177

Die Erfassung der Gewinne und Vermögensanteile bei den angeschlossenen Werken- und damit im Ergebnis die grundsätzliche Anerkennung der Kartelle und Syndikate als Hilfsgesellschaften- dominierte.

Die Verwendung des Treuhandgedankens, wie er in mehreren früheren Urteilen des RFH, insbesondere in der für Kartelle und Syndikate bedeutenden 1. Röhrensyndikatsentscheidung, dargelegt wurde, ermöglichte die Konstruktion und Rechtfertigung des Hilfsgesellschaftsgedankens. Diese beiden Gedanken stellten somit die Eckpfeiler der KartStVO dar, die erstmalig im Steuerrecht so eingehend die Wirtschaftsform des Kartell behandelte.

Für Kartelle ohne Verkaufszentrale konnte man noch unbedenklicher als für Syndikate die eigene Steuerpflicht zurücktreten(§ 5 VO) und insbesondere den Hilfscharakter zur Anwendung kommen lassen.

Verlagerung der sachlichen Steuerpflicht von den Kartellen und Syndikaten auf die Mitglieder.(§ 5 KartStVO)

Wie schon erwähnt, machte die Verordnung die Verlagerung der sachlichen Steuerpflicht von den Kartellen und Syndikaten auf die Mitglieder ausschliesslich davon abhängig, dass die in § 3 geforderten besonderen Voraussetzungen:[1]

a)bilanzmässige Behandlung des Vermögens als Mitgliedervermögen,

b)ziffernmässige Feststellung der Anteile ,die auf jeden einzelnen Mitgliedsbetrieb fallen,

erfüllt sind.

"Eine Prüfung der Rechtslage nach bürgerlichen Recht und nach allgemeinem Steuerrecht ist nicht erforderlich.Diese Loslösung vom bürgerlichen Recht und vom

---

1)Vergl.:Asseyer, a.a.O. / S.266

allgemeinen Steuerrecht ist bewusst geschehen."[1]

Bürgerlich rechtlich konnten die Beziehungen Kartelle, Syndikate-Mitglieder derart gestaltet werden, dass bei einem Kartell

aa) ohne eigene Rechtspersönlichkeit alle Vermögenswerte, die es besass, im Gesamthandeigentum der Mitglieder standen.

bb) Kartelle und Syndikate mit eigener Rechtspersönlichkeit konnten die Vermögenswerte der Mitglieder auf zweierlei Art verwalten:

im echten Treuhandverhältnis
(Im Aussenverhältnis, d.h. Dritten gegenüber gehören die Vermögenswerte dem Kartell oder Syndikat, im Innenverhältnis den Mitgliedern-Treugebern.)

im unechten Treuhandverhältnis
(Hier liegt eine sogenannte stille Stellvertretung vor. Die einzelnen Vermögensteile stehen dem Kartell, Syndikat zu, während die Mitglieder lediglich schuldrechtliche Ansprüche gegen das Kartell, Syndikat auf Übereignung der Güter haben.)

Hätte man die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen nach bürgerlichen Recht entschieden, so hätten für jeden Fall rechtliche Untersuchungen angestellt werden müssen, um festzustellen, in welche Gruppe der betreffende Zusammenschluss einzuordnen und demgemäss steuerlich zu behandeln sei. Den Finanzbeamten diese Arbeit im jeweiligen Fall in der Praxis zu überlassen, war nicht zumutbar.

---

1) Vergl. Asseyer, a.a.O. S. 266

So hat sich die Kartellsteuerverordnung über die allgemeinrechtlichen Prinzipienstellungen hinweggesetzt und ist- erstmalig auf diesem Gebiet- eigene steuerrechtliche Wege gegangen. Ausgangspunkt wurde die bilanz-und verrechnungsmässige Behandlung des Vermögens, ohne Beachtung etwaiger anderslautender bürgerlich-rechtlicher Ansprüche der Mitgliedswerke an das Kartell bez. Syndikat. Man rechtfertigte diese Handhabung durch die Annahme, dass die bilanzmässigen Vorgänge sozusagen ein Spiegelbild der tatsächlichen Vorgänge und Verhältnisse darstellen. Sollte das Kartell-Syndikat davon bei diesen unberücksichtigt bleiben, so musste es in den Kartellbilanzen als Schuldverpflichtung gegenüber den Mitgliedern ausgewiesen werden.

Idee der Spitzenbeträge:

Die in § 1 KartStVO erwähnte Steuerpflicht war, nach den eben aufgeführten gegenteiligen Annahmen, nicht nur eine theoretische. Sie trat voll auf für gewisse Spitzenbeträge der von den Kartellen für die Mitglieder erzielten Gewinne, die bei den letzteren voll zu erfassen waren. Wenn im ersten Augenschein diese Beträge auch gegenüber den Gesamtgewinnen der im Kartell zusammengeschlossenen Werke geringfügig waren, so war nicht zu übersehen, dass, je nach Umfang und Kraft eines Kartells diese sogenannten Spitzenbeträge-oder besser ausgedrückt Differenzbeträge- beachtliche Höhen erreichen konnten. Steuerlich erfasst werden sollten die Differenzsummen, die sich aus dem Vergleich zwischen unabhängigen Gewinnen einerseits und den Gewinnen, die durch den Kartellzusammenschluss erzielt werden konnten, ergaben, wobei angenommen wurde, dass letztere entsprechend dem Sinn des Kartells höher als erstere waren.

Die Annahme, dass bei Syndikaten eine Doppelbesteuerung vorliege, wurde in der KartStVO 1941 für die Körperschaft, Vermögens, Gewerbe fallen gelassen.[1]

---

1) Beachte: Umsatzsteuer und Kartelle und Syndikate, die nicht von dieser Regelung betroffen werden.

Die Steuerpflicht der geschäftsführenden Kapitalgesellschaft entfiel. Die Vereinigung der Mitgliedswerke und die Kapitalgesellschaft bildeten steuerlich eine einheitliche Person, deren Vermögen und Einkommen zusammengerechnet wurden. (Die Steuerbescheide waren jedoch an die geschäftsführende Kapitalgesellschaft zu richten.)

b) <u>Einzelprobleme.</u>

aa) <u>Körperschaftsteuer</u> :

<u>Ausschüttungen der Kartelle und Syndikate an ihre Mitglieder wie Leistungen der Mitglieder an das Kartell.</u>

Nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften beim Vermögensvergleich waren Ausschüttungen der Kartelle und Syndikate an ihre Mitglieder nicht abzugsfähig, bei den Mitgliedern einkommenpflichtig oder soweit nicht die Schachtelvergünstigung eingriff, körperschaftsteuerpflichtig. Die Leistungen der Mitglieder waren gesellschaftliche Einlagen.

Um angebliche Härten zu vermeiden, löste sich die KartStVO von dem allgemeinen Gewinnbegriff los und bestimmte in § 4 und § 9:

1.) Vermögenszuführungen der Mitglieder an die Kartelle sind
   a) bei diesen steuerpflichtige Betriebseinnahmen,
   b) bei den Mitgliedern abzugsfähige Betriebsausgaben.

2.) Vermögenszuführungen der Kartelle an die Mitglieder sind
   a) bei den Mitgliedern steuerpflichtige Betriebseinnahmen,
   b) bei den Kartellen abzugsfähige Betriebsausgaben.

bb)Steuerfreie Betriebsmittelrücklage

Als steuervergünstigende Massnahme liess die KartStVO § 5 für Kartelle-jedoch nicht für Syndikate-[1] die Bildung einer bilanzmässig auszuweisenden körperschaftsteuerfreien Betriebsmittelrücklage in Höhe von 25 % der Jahreskosten des abgelaufenen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch in Höhe von RM 50 000,-- zu.(Als Unkosten für die Bemessung der Rücklage konnten Afa und Kosten für Marktbereinigungszwecke nicht in Betracht kommen.)

Es entsprach dem Sinn der Bestimmungdes § 5, dass in Höhe der Betriebsmittelrücklage auch tatsächlich flüssige Mittel vorhanden waren. Aus Vereinfachungsgründen ist die Bestimmung aber nicht an eine solche Bedingung geknüpft worden, und die Finanzämter brauchten in dieser Hinsicht keine Prüfung vorzunehmen.

cc)Schachtelvergünstigung und Mindestbesteuerung

Bezüglich der Schachtelvergünstigung des § 9 KStG bestand nach § 6 KartStVO 1941 die einschränkende Sonderregelung, dass diese den Kartellen oder Syndikaten nur insoweit zustehen sollte, als die Mitglieder über das Kartell oder Syndikat mindestens zu je einem Viertel an der Schachtelgesellschaft beteiligt waren.Die stand somit nur den Kartellen oder Syndikaten selbst, nicht auch denMitgliedern zu.

Eine Mindestbesteuerung nach § 6 VStG kam für Kartelle und Syndikate nicht in Betracht,ebenso, infolge der grundsätzlichen Behandlung von Ausschüttungen als Betriebsausgaben, keine Mindestbesteuerung von

---

1)Es erstaunt, dass Syndikate von dieser Vergünstigung ausgenommen waren.Die Begründung dazu gab Asseyer (DStZ a.a.O. S.167) folgendermassen:

"Die Kartelle haben im Gegensatz zu den Syndikaten

Ausschüttu[illegible]en bei der Körperscha[illegible]tsteuer auf Grund von § 17 Abs.I Ziff.I KStG.Eine Mindestbesteuerung nach § 17 Abs.I Ziff.2 war dagegen möglich.

5.)Bedeutung der KartStVO[1].

Die Neure[illegible]elung der Besteu[illegible]rung der Kartelle und Syndikate durch die Kartellsteu[illegible]rverordnung wich vor allem in den folgenden Punkten von den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ab:

a)Entgegen den Vorschriften des K[illegible]rperschaftsteuergesetzes und des Vermögensteuergesetzes wurde die persönliche Steuerpflicht nicht mehr an die Rechtsform geknüpft.

b)Es entstand ein von dem allgemeinen Gewinnbegriff abweichender neuer Gewinnbegri[illegible]f.

Dadurch konnten Vereinfachungen für Wirtschaft und Fiskus erzielt werden.
Es stand Kartellen und Syndikaten frei,das Verbandsvermögen bei den Mitgliedern zu erfassen.

6.)Zwangskartelle und KartStVO

Die Frage, ob die auf Grund der Verordnung über Gemeinschaftswerke gebildeten Zwangszusammenschlüsse unter die KartellStVO 1941 fallen sollten, ist vom RFH folgendermassen beantwortet worden:

"Zwangskartelle werden steuerlich wie freivereinbarte Kartelle behandelt."[1]

7.)Kritik an der Kartellsteuerverordnung von 1941

a)Kritik an der Grundtendenz

Wenngleich anerkannt werden muss, dass die

---

keine Einnahmen aus dem Warenverkauf.Sie bestreiten ihre Unkosten in der Regel aus den Mitgliederbeiträgen.Sie können ihre Geschäftsführung nicht so einrichten,dass die Mitgliederbeiträge am Bilanzstichtage für die vorgesehenen Zwecke restlos verausgabt sind.Sie müssen stets Mittel zur Verfügung haben, um die Unkosten der nächsten Zeit zu decken."
1)Vergl.:Urteil vom 14.7.1942(StW 1942 /428)

[illegible] Kartellsteuerrecht darstellte und wesentliche Vereinfachungen brachte, so sind doch mannigfaltige Ansatzpunkte für eine Kritik gegeben.

Aessyer beurteilte die KartStVO derart günstig und sah in ihr die Erfüllung, indem er wörtlich schrieb:[1]

> "Was bei den Kartellen und Syndikaten nicht erreicht [illegible] bei den Mitgliedern [illegible]. Das umständliche Umlageverfahren fällt weg. Die Erfassung bei den Mitgliedern ist [illegible] durchgeführt. Es ist dadurch eine Grundlage für klare und saubere Verhältnisse geschaffen worden.

[illegible] eingeschaltet werden, dass sie zwar dem Steuerpflichtigen entgegenkam, in der Durchführung aber keine Ver[illegible].

Es wäre nämlich im Gegenteil sehr viel einfacher gewesen, eine Besteuerung beim Kartell oder Syndikat selbst vorzunehmen. Daraus ergibt sich, dass man eine Steuererleichterung nicht mit einer Steuervereinfachung gleichsetzen kann.

Um das Wesen der Verordnung richtig beurteilen zu können, muss man noch die Zeit berücksichtigen, in der sie entstanden ist.

Hatte man von der Seite des Staates Kartelle verlangt, gefordert, empfohlen, so musste man ihnen auch einen "steuerlichen Anreiz" bieten, d.h. ihnen auch auf dem steuerlichen Gebiet entgegenkommen. [illegible] verordnung dürfen diese Tatsachen nicht ausser Acht gelassen werden, es sei denn, man glaube die

---

[1] Vergl. Aessyer DStZ 1942/S.177

Förderung von Kartellen und Syndikaten als Ordnungsfaktoren in der Wirtschaft. Bis jetzt sieht es jedoch so aus, als ob es noch einige Zeit dauern wird, bis diese Zusammenschlüsse wieder entstehen werden.

Kritik an der Grundtendenz der Verordnung betreffs der Beziehungen zwischen Kartell und Mitgliedern.
Bei den Regelungen dieser Verordnung spürt man deutlich die Bemühung heraus, die wirklichen Beziehungen zwischen Kartell und Mitgliedern zu verdecken. Es heisst in einigen Argumentationen: die den Kartellen oder Syndikaten angeschlossenen Werke müssten steuerlich so gestellt werden, als seien sie nicht verbandsmässig zusammengeschlossen.

Diese Ansicht kann man wohl mit Recht als unsinnig bezeichnen, da sie die Tatsache verkennt, dass sich die einzelnen Werke ja ausschliesslich in einem Kartell oder Syndikat vereinigen, damit alle Beteiligten durch den Zusammenschluss besser gestellt werden und auf gewissen Gebieten greifbare Vorteile erlangen.

Aus welchen Gründen will man steuerlich diesen Zweck negieren?

b) Zu grosse Elastizität der Regelungen.
Die Kartellsteuerverordnung hat bewusst eine elastische Gestaltung ihrer Bestimmungen gewählt, um durch einen Paragraphen vielen Möglichkeiten die rechtliche Stütze zu geben. Praktische Schwierigkeiten sollten dadurch weitgehend vermieden werden. Man wollte den verschiedensten Verhältnissen gerecht werden und schuf sogenannte Gummeparagraphen, die sich je nach Geschmack und Zweck der Betroffenen dehnen liessen. Vorteile dieser Handhabung sind zweifellos vorhanden.

c)Bejahung der Verordnung als Vorstufe einer Betriebssteuerregelung.

Es wäre verfehlt, anzunehmen, vorstehende Kritik an einigen Gedanken der Verordnung beinhalte die Gesamtbeurteilung derselben. Demgleich die Tendenz-zu verstehen aus der Zeit der Entstehung- eine totale Kartellbejahung war, so bedeutete doch die KartStVO 1941 einen gewaltigen Fortschritt im Steuerrecht, und insbesondere im Kartellsteuerrecht.

Man kann sie mit Recht die Bahnbrecherin des Betriebssteuergedankens nennen.

Für eine umfanssende Wirtschaftsgruppe-vornehmlich Grund-und Grossindustrie- wurden erstmalig neue Wege der Besteuerung beschritten, indem man die Loslösung von der Rechtsform proklamierte.Zudem entlastete man den Reichsfinanzhof durch die Schaffung einheitlicher Vorschriften für alle Kartelle und Syndikate.

d)Gesamtbeurteilung der KartStVO 1941

Als Ganzes kann die Verordnung als eine wichtige Etappe im Kartellsteuerrecht angesehen werden, an der man bei der Erörterung künftiger Regelungen nicht vorbeigehen kann.

III.Darstellung der Umsatzsteuerregelung bis 1945

Mit Rücksicht auf den Charakter der Umsatzsteuer muss die Erörterung dieser Steuer von anderen Gesichtspunkten aus erfolgen wie die Behandlung der Körperschaft-, Vermögen- und Gewerbesteuer.Handelte es sich bisher hauptsächlich um die Frage der subjektiven und objektiven Steuerpflicht der Kartelle und Syndikate, so handelte es sich bei der Umsatzsteuer immer um die Frage, ob ein oder zwei(oder sogar drei) umsatzsteuerpflichtige Rechtsvorgänge vorlagen und welche Beträge dem umsatzsteuerlichen Entgelt hinzugesetzt werden mussten bezw. von ihm abgesetzt werden konnten.Während also die bisher diskutierten Steuerprobleme auf das Vorhandensein von Steuersubjekten und steuerpflichtigen Gegenständen abzustellen waren, kam es bei der Umsatzsteuer stets darauf an, ob überhaupt umsatzsteuerpflichtige Rechtsvorgänge vorlagen und wie diese Vorgänge in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilen waren.[1]

Die Fragestellung lautete daher hier naturgemäss anders als bei den bisher genannten Steuerarten.Um die Problematik der steuerlichen Tatbestände übersichtlich darlegen zu können, musste eine Gliederung in

a)Kartelle im e.S.
b)Lieferungssyndikate
c)Vermittlungssyndikate

erfolgen, da bei den drei Formen verschiedene Fragen auftauchten.

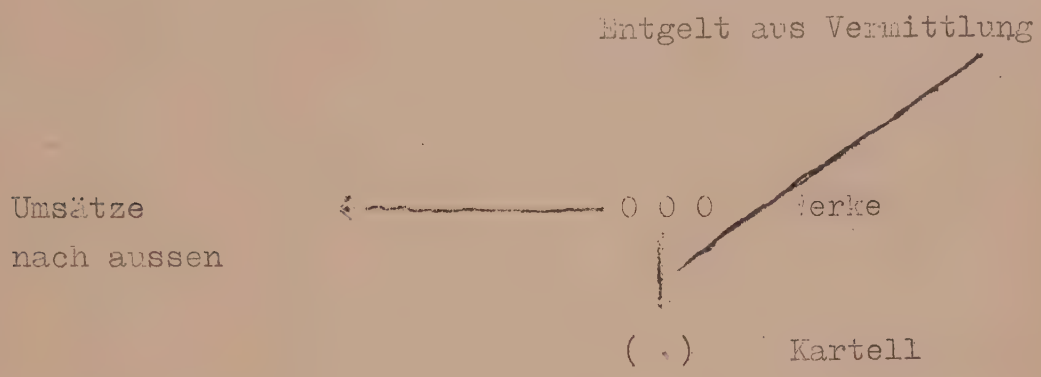
a)Kartelle im engen Sinne

Bei Kartellen im engeren Sinne, also namentlich

---

1)Vergl.:Mirow:Die Kartelle und Syndikate im Steuerrecht " Berlin 1933

Verdingungs- oder Submissionskartellen, wo ein Verkauf der Einzelwerke unmittelbar nach aussen stattfand, konnte eine Umsatzsteuerpflicht des Kartells ohne Diskussion vermeint werden. Schwierigkeiten konnten lediglich hinsichtlich des von ihm für seine Vermittlertätigkeit vereinnahmten Entgelts entstehen.[1]



Die einzelnen in einem Preiskartell zusammengeschlossenen Werke einer Branche zahlten somit für ihre Umsätze nach aussen Umsatzsteuer, ungeachtet ihrer Kartellzugehörigkeit. Das Kartell selbst-in der Form der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zumeist-leistete hingegen Umsatzsteuer für das Entgelt, das es aus evtl. Vermittler tätigkeit von den Werken erhalten hatte.

b)Lieferungssyndikate

Ein Lieferungssyndikat wurde regelmässig angenommen, wenn das Syndikat die Geschäfte in eigenem Namen abschloss und in diesem Fall eine dem Kommissär ähnliche Stellung einnahm. Hier erhob sich die Frage, was als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt der Steuer unterworfen werden musste.

Popitz[2] vertrat 1919 noch die Auffassung, man müsse

1)Beachte hinsichtlich dieser Frage die Ausführungen über Vermittlungssyndikate

2)Vergl.:Popitz in seinem Aufsatz:"Umsatzsteuer und Kartelle" in IW 1919 / S.786 ff.

in jedem Falle noch einen besonderen dritten steuerpflichtigen Umsatz zwischen der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und der GmbH annehmen. Die drei Umsätze bezogen sich

1.) auf die Umsätze zwischen Werken und Grundgesellschaft

2.) auf die Umsätze zwischen Grundgesellschaft und Verkaufsgesellschaft

3.) auf die Umsätze der Verkaufsgesellschaft nach aussen.

Diese Ansicht wurde jedoch in ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs überholt, d.h. mittels der Organtheorie[1] wurde der Umsatz zwischen Grund- und Verkaufsgesellschaft steuerlich ausgeschaltet, so dass ferner nur die doppelte Steuerpflicht strittig war. Hierbei standen sich zwei gegenteilige Ansichten gegenüber:

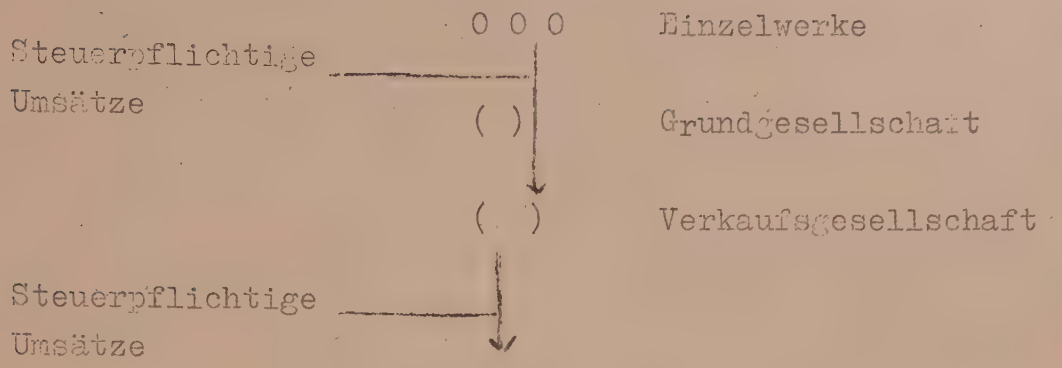
einerseits das Streben der Kartelle nach Vermeidung der doppelten Steuerpflicht,

andererseits die Meinung des Fiskus, hier liege ein dippeltes Besteuerungsobjekt vor.

---

1) Vergl.: Entscheidung des RFH vom 28.1.1927
RFH-Sammlung 2o/286
ferner Mirow, a.a.O./S.59
"Wir haben es demnach auf dem Gebiete des Umsatzsteuerrechts lediglich mit der Einheit Syndikat, vertreten durch die GmbH, zu tun, so dass eine Einzelerörterung vom Standpunkt der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und vom Standpunkt der GmbH aus auf diesem Gebiet entfällt."

Darstellung der doppelten Umsatzsteuerpflicht bei Lieferungssyndikaten.



Obgleich beim Lieferungssyndikat, wie eben aufgezeigt, eine doppelte Steuerpflicht eintrat, konnte der Aussenumsatz des Syndikats durch Vermeidung der Inbesitznahme (§ 9 UmsStG 1932) umsatzsteuerfrei werden. Das Syndikat nahm in dem Fall die Ware nicht in Besitz, es sei denn zu Beförderungszwecken.
Eine weitere Ausnahme bildete die Umsatzsteuerfreiheit auf Grund der Grosshandelsbegünstigungen für Rohstoffe. (§ 4 Ziffer 4 UmsStG 1934)[2]

Daneben hat der Reichsfinanzhof seit der Entscheidung vom 29.4.1927[2] die Möglichkeit blosser Vermittlungssyndikate anerkannt, bei denen eine Umsatzsteuerpflicht des Syndikats nur für die Provision entstand.

c.)Vermittlungssyndikate.

In zwei weiteren Entscheidungen vom 3.4.1928 und vom 3o.11.1928 äusserte sich der RFH grundlegend zu den Vermittlungssyndikaten.[3]

---

1)Es ist an dieser Stelle unbedingt zu trennen in Umsätze, die an sich steuerbar sind, aber auf Grund wirtschaftspolitischer Überlegungen zeitweilig steuerfrei(und nicht steuerpflichtig) sind und in Umsätze, die umsatzsteuerlich überhaupt garkeine sind. Zu ersterer Gruppe gehört das Grosshandelsprivileg.

2)Vergl.:RStBl 1927 S.159

3)Vergl.:V A 554/27 Kartei R 67 zu § 1 UmsStG
V A 5o5/28 Kartei R 8) zu § 1 UmsStG

In der Entscheidung vom 3.4.1938 wurde ausgeführt:

> "Das Finanzamt vertritt die Ansicht, schon aus der Zweckbestimmung eines Verkaufssyndikats folge, dass die Verkaufsstelle des Syndikats selbst der Lieferer und nicht der Vermittler zwischen den Lieferwerken und den Abnehmern sein könne. Der Umsatz der Lieferwerke an die Verkaufsstelle des Syndikats könne nicht ausgeschaltet werden. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Es gibt nicht nur Lieferungssyndikate, sondern auch Vermittlungssyndikate. Den Beteiligten steht es frei, das Syndikat so zu gestalten, wie es ihren wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht...",

wozu in der anderen Entscheidung ergänzend gesagt wurde:

> "Anders, wenn die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nicht als Kommissionär tätig ist, sondern als Agent. In diesem Fall liegt nur eine Lieferung vor, die des einzelnen Gesellschafters an seinen Kunden. An dieser Lieferung ist der Agent nicht beteiligt. Er ist steuerpflichtig nur für die Vermittlung, die er für die dem Gesellschafter geleisteten Dienste von diesem erhält."

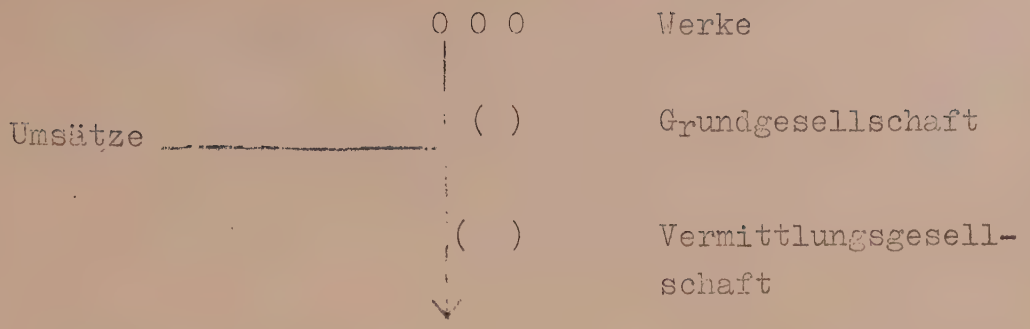
<u>Was nun die Unterscheidung zwischen reinen Gesellschaftsbeiträgen und Provisionen betrifft,</u> so hat die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hier mehrfach geschwankt, inder einmal erklärt wurde, reine Gesellschaftsbeiträge sind umsatzsteuerfrei und im Gegensatz dazu, jede von einem Vermittlungssyndikat erhobenen Unkosten seien als umsatzsteuerpflichtig anzusehen.

Mit letzterer Meinung [1] setzte er sich zu vielen vorherigen Entscheidungen, wonach reine Gesellschaftsbeiträge und ein nachgewiesener Ersatz der Unkosten umsatzsteuerfrei sein sollten, in Widerspruch.

Nach Bühler entsprach es jedoch anerkannten Steuergrundsätzen, dass die Provision, die in der Umlage steckte, auf diese Weise umsatzsteuerpflichtig wurde, zudem Syndikatsumlagen bei Vermittlungssyndikaten in der Hauptsache für Vermittlertätigkeit bestimmt waren.

---

[1] Vergl.: RFH-Saamlung 37/30 und 53/281



Obgleich das Vermittlungssyndikat nur seine Provision bezw. die Gesamtumlagen versteuern musste, ergab sich oft das paradoxe Ergebnis, dass die Umsatzsteuer bei Vermittlungssyndikaten im Enderfolg nicht geringer war als bei Lieferungssyndikaten.

Der Nachteil aus der Doppelbesteuerung beim Lieferungssyndikat war oftmals nur ein scheinbarer, da die Grosshandelsermässigung und die Rohstoffvergünstigung stark kompensierend zur Auswirkung kommen konnten, was beim Vermittlungssyndikat nicht möglich war.[1]

Vergleich zwischen

Lieferungssyndikat		Vermittlungssyndikat	
Werke		Werke	
1oo RE		2o RE	
Syndikat			Syndikat
12o RE		12o RE	
Abnehmer		Abnehmer	
zu versteuern waren:		zu versteuern waren:	
1oo RE zu 4 %	=4 RE	2o RE zu 4 %	= o,8 RE
12o RE zu 1/2%	=o,6RE	12o RE zu 4 %	= 4,8 RE
	4,6RE		5.6 RE

1) Man beachte das Problem des Händlerproduzenten im deutschen Umsatzsteuerrecht -UmsStG 1934-

Trotz Doppelbesteuerung beim Lieferungssyndikat konnte sich eine Rechnung zu Ungunsten des "begünstigten" blossen Vermittlungssyndikats ergeben:

5,6 RE Steuer beim V.Syndikat
4,6 RE Steuer beim L.Syndikat
1,o RE

Wenn auch anfänglich vermutet wurde, es werde durch die steuerliche Anerkennung des Vermittlungssyndikates ein Druck auf den Übergang vom Lieferungs- zum Vermittlungssyndikat ausgeübt, so konnte dies durch die e.a.Darlegung widerlegt werden,ferner durch den Umstand, dass in beiden Fällen die Umsatzsteuer voll einkalkulierbar war.

Zusammenfassung des Umsatzsteuerrechts der Kartelle und Syndikate vor 1945.

a.)Kartelle im engen Sinn
(Bedingungs-Submissions-Preiskartelle)
Umsatzsteuer des Kartells= o
(es sei denn für den Entgelt aus Vermittlertätigkeit)

b.)Lieferungssyndikate
Umsatzsteuer des Syndikates für:
aa)die Umsätze Werk-Syndikat

bb)sowie die Umsätze des Syndikats an die Abnehmer

Vergl.:RFH 22/275 und RFH 26/275

Ausnahmen:Die Aussenumsätze hatten nur den Satz von 1/2 %,bei gewissen Rohstoffen sogar totale Steuerfreiheit,weil sie in der Regel im Grosshandel getätigt wurden.

c.)Vermittlungssyndikate

Umsatzsteuer des Syndikats für:

Vermittlungsprovision bezw. die gesamte Syndikatsumlage

IV. Darstellung der Gesellschaftsteuer bis 1945.

Man hat der Gesellschaftsteuer[1] eigentlich nie eine massgebliche Rolle im Steuerrecht zugemessen.

Bei Kartellen und Syndikaten hat sie dennoch einige Bedeutung erlangt, da sie unscharfe Grenzen zur Umsatzsteuer hin hatte. Viele RFH-Entscheidungen zeugten von diesem Streit: hie Gesellschaftsteuer, hie Umsatzsteuer.

Grundsätzlich hat der RFH bei Syndikaten, die für ihre Gesellschafter eine Verkaufstätigkeit ausübten, die Unkostenerstattung als Leistungsentgelt der Gesellschaftsteuer nicht unterworfen.[2]

Die Gesellschaftsteuerfreiheit der Unkostenerstattung an Absatzsyndikate stand jedoch in Einklang mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung dieser Tatbestände.

Behandlung von Reklamekosten bei Syndikaten.
Soweit mit der Verkaufstätigkeit der Syndikate eine gemeinsame Reklame verbunden war, war auch die Erstattung der Unkosten hierfür gesellschaftsteuerfrei.[4]

Für Syndikate mit gemischter Tätigkeit hat der Reichsfinanzhof den Grundsatz aufgestellt, dass die mit der Tätigkeit des Verkaufs notwendig verbundenen Tätigkeiten marktordnender Art(z.B. Festsetzung

---

1) Die Gesellschaftsteuer wurde im Kapitalverkehrsteuergesetz(KVG) vom 16.1o.1934 zusammen mit der Wertpapiersteuer und Börsenumsatzsteuer geregelt. RGBl.I S.1o58; RStBl 34/1314. Vorher bestand das KVG vom 22.5.31 (RGBl I/S.241) sowie Kapitalverkehrsteuergesetz alter Fassung von 1922-KVG a.F.

2) RFH 38/177 und 37/352

3) Vergl.: Urteil vom 21.9.34-StW 1934 Nr.676 S.1450
Urteil vom 22.11.1935-RFH 38/324

4) RFH 51/158 sowie StW 1942/Nr.49

von Preisen, Zahlungs=und Lieferungsbedingungen etc.) gesellschaftsteuerfrei sein sollten. Urteil vom 17.5.1935.[1]

Das genannte Urteil stand unter dem Gedanken: Nebentätigkeiten unterstehen steuerlich den gleichen Richtlinien, die für die Haupttätigkeit gelten.

Auch die Frage nach der Anwendung der Steuer flicht bei Doppelgesellschaften ist vom Reichsfinanzhof nicht offengelassen worden. In dem Urteil vom 18.12.1951[2] wurde bestimmt:

> "Die Gesellschaftsteuerpflicht der Umlagen von Kartellen in der Form einer Doppelgesellschaft hängt nicht davon ab, dass die Mitglieder des Kartells auch formell-rechtlich Gesellschafter der juristischen Person sind."

und diese Ansicht wie folgt begründet:

> "Zahlt ein Kartellmitglied auf Grund des Kartellvertrages eine Umlage zur Deckung der Unkosten an das Kartell, so ist dies Kapitalverkehr zwischen dem Mitglied und der Kartell-Doppelgesellschaft. Da zu dieser Doppelgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört, unterliegt die Umlagezahlung der Gesellschaftsteuer."

Mitglied des Kartells ist, wer Mitglied der Grundgesellschaft bürgerlichen Rechts ist. Es ist nicht notwendig, dass die Mitglieder auch formell-rechtlich Gesellschafter der juristischen Person sind. Es genügt vielmehr, dass sie Gesellschafter der Grundgesellschaft bürgerlichen Rechts sind.[3]

Für Syndikat-Doppelgesellschaften ist analog entschieden worden.

---

1) Vergl.: RFH 37/352

2) Vergl.: RFH 51/158

3) Vergl. Staudinger Kommentar zum BGB, 9. Aufl. Bd. II, 3. Teil S. 1383

Urteil vom 2.4.1937.[1]
Das gleiche Urteil, das für Syndikate massgeblich war, entschied ebenfalls über die Heranziehung von Umlagen bei Kartellen,[2] sofern die Voraussetzungen-Verkaufstätigkeiten- erfüllt waren.
Man kann es das Universalurteil in Gesellschaftsteuerfr en für Kartelle und Syndikate nennen.

Unkostenbeiträge der Gesellschafter an ein Kartell mit gemischter Tätigkeit unterlagen nur insoweit der Gesellschaftsteuer, als die Tätigkeit des Kartells den Belangen der Gesamtheit der Gesellschafter diente.

Behandlung der Reklamekosten bei Kartellen.
Im Gegensatz zu den Reklamekosten der Syndikate fielen hierunter auch die Unkostenerstattung für gemeinsame Reklame.Da ein Kartell keine Verkaufstätigkeit ausübte, waren die Beträge für die gemeinsame Reklame auch gesellschaftsteuerpflichtig.[3]

In dem Urteil wurde die Ansicht etwa wie folgt verteidigt:

> "Wenn auch das Urteil vom 17.5.35(RFH-Sammlung 37/352)Reklameumlagen für gesellschaftsteuerfrei erklärt, weil sie als Teil der steuerfreien Verkaufstätigkeit anzusehen war, so kann diese Erwägung auf die Reklameausübung durch ein Kartell, das keine Verkaufstätigkeit hat,nicht Anwendung finden."

Ebenso wurden z.B.Honorare für Vertragsverhandlungen, die anlässlich der Umgründung derGesellschaft bürgerlichen Rechts erfolgten, unter die den Belangen aller Mitgliedsfirmen dienenden Tätigkeiten eingereiht und somit die Umlagen dafür für gesellschaftsteuerpflichtig erklärt.

---

1)Vergl.:RFH-Sammlung 41/162
2)Vergl.:RFH-Sammlung 51/158
3)Vergl.:RFH-Sammlung 51/158

Nur soweit die Beiträge zur Abgeltung von Sonderleistungen des Verbandes durch die Empfänger der Sonderleistungen bestimmt waren, waren sie als Leistungsentgelt gesellschaftsteuerfrei.
RFH II A 304/33, Urteil vom 17.5.1933.[1]

Abschliessend zur Gesellschaftsteuer bis 1945 soll noch einmal die Grundtendenz , die fast ausnahmslos in allen Reichsfinanzhofentscheidungen zu erkennen war, aufgezeigt werden.

Die Voraussetzung zur Gesellschaftsteuerpflicht bei Kartell-oder Syndikatsumlagen bildete stets deren Verwendung für Gemeinschaftsaufgaben, die den Belangen der Gesamtheit der Mitglieder dienten.Hierunter waren nicht Verkaufs- und die ihr angeschlossenen Tätigkeiten zu verstehen.

---

1)Vergl.:RFH-Sammlung 38/23

V. Steuersyndikate.

Bevor auf die Entwicklungstendenzen im Kartellsteuerrecht nach 1945 eingegangen wird, sollen der Vollständigkeit halber die Vorschläge zur Errichtung von Steuersyndikaten[1] Erwähnung finden. Man hat nie ernsthaft an die Verwirklichung dieser Ideen gedacht, die fast gleichzeitig in Österreich und Deutschland aufkamen. Und doch tauchte dieser Gedanke um die Bildung von sogenannten "Steuersyndikaten" immer wieder in der steuerlichen Literatur auf.

> "Unter Steuersyndikaten versteht man kartellmässige oder kartellähnliche Organisationen von Wirtschaftsgruppen, die eine vom Staate festgesetzte Steuersumme unter ihre Mitglieder repartieren. Neben diesen steuerlichen können sie auch wirtschafts-und sozialpolitische Aufgaben ausüben. Teils ist an die Heranziehung bestehender Syndikate, teils an Neubildung von Steuerverbänden gedacht."[2]

Die Idee der Steuersyndikate wurde erstmalig in den Jahren 192o-1922 vertreten. Sie baute auf den Gedankengängen über die Quotitätssteuer und die Repartitionssteuer auf.[3]

---

1) Die Bewegung fand hauptsächlich nach dem 1. Weltkrieg in den Jahren 1919-1922 viele Anhänger.

2) Vergl.: Steuersyndikate von H. Weinrich 1926, Diss./S. 4

3) Für die Quotitätssteuer, bei der der Steuersatz festgesetzt ist und die Beitragspflicht einen bestimmten Prozentsatz vom Steuerobjekt bildet, muss der Staat nach den Anschauungen der Verfechter der Steuersyndikate eingehende Vorarbeit zur Veranlagung, Einschätzung und Kontrolle der Steuerpflichtigen leisten, sowie die gesamte Erhebung und Eintreibung der Steuern durch eigene Beamte besorgen lassen.
"Die Repartitionssteuern dagegen, bei denen die Steuersumme festgesetzt und diese auf die Steuerpflichtigen umgelegt wird, ersparen dem Staat die Unbequemlichkeit der direkten Steuereintreibung und verschieben diese Funktion auf private oder kommunale Zwischenglieder." Vergl. Weinrich, a.a.O.

Verfechter der Idee der Steuersyndikate

Auf deutscher Seite war es zuerst Friedrich Naumann, der dieses Ziel durch die Bildung von gemeinsamen Industriesyndikaten beider Staaten(Deutschland-Österreich) erreichen wollte.Caro[1] versuchte den Unterschied der Produktionskosten in beiden Staaten durch die Erhebung einer Produktionssteuer im Rahmen von Zwangssyndikaten auszugleichen.

In Österreich und Ungarn war es vor allem Stolper,der diese Pläne aufgriff.
All diesen Plänen machte der unglückselige Ausgang des ersten Weltkrieges ein Ende.Doch die Idee der Steuersyndikate erlosch nicht.

Die Steuersyndikate sollten den alten Gedanken der Repartitionssteuern in eine moderne Form bringen.[2]
Die Steuergemeinschaft sollte ein Organ staatlicher steuererhebung werden.In einem mittelalterlichen Feudalstaat ohne gefestigte Zentralgewalt war dieses Zurückgreifen auf bestimmte Machtkomponenten,damals die Stände, zu verstehen.In die Wirtschaftsordnung dieses Jahrhunderts konnte diese Art der Steuererhebung nicht mehr hineinpassen.Aus diesen Gründen wurde die Bewegung von der Wirtschaft abgelehnt und ist heute nur noch von historischem Interesse.

Gefahr der Machtstellung der Steuersyndikate.

Da man vorhatte, den Steuersyndikaten das Recht der steuerlichen Gesetzgebung zu verleihen,entstand die Möglichkeit der übermässigen Machtstellung dieser Institutionen.Weinrich weisst in seiner Kritik der Steuersyndikate auf die Gefahr hin.
Von industrieller Seite könnten mit Hilfe des Staates Monopolstellungen auf dem Markte errungen werden,die zu tatsächlichen "Nebenregierungen" ausarten könnten.
Wirtschaftlichen Machtgruppen wäre der Weg aufgezeigt,

---

1)Vergl.:Caro"Die Frage der österreichischen Zollunion" (Vertraulicher Privatdruck 1916)

2)Besonders in Deutschland musste sich der schwache

den Staat auf Gnade und Ungnade in ihre Hand zu bekommen.Ohne die Gedankengänge zu kennen, sollte man die Ideen der Steuersyndikate nicht vollständig von der Hand weisen.Etwas von diesen Gedanken lebt heute noch in verschiedenen Auffassungen über Kartelle und Syndikate weiter.Der Vorteil für den Staat liegt in der Erhebungsvereinfachung.(Unmittelbare Erhebung der Steuern beim Kartell oder Syndikat)

Man möchte heute zwar nicht die Bildung von Syndikaten zu diesem Zweck verlangen, möchte aber von Seiten des Fiskus darin eine Nebenfunktion der Kartelle und Syndikate sehen.

Dennoch wäre eine Erörterung etwaiger künftiger Steuersyndikate nicht ergiebig, da eine Verwirklichung dieser Institutionen der heutigen Wirtschaftsauffassung nicht mehr entspräche.Zum anderen sind gewisse Elemente dieser Bewegung ja in fast jeder steuerlichen Betrachtung über Kartelle und Syndikate enthalten .

Ständestaat zur Bewilligung der benötigten Mittel der vorhandenen Verkörperer der Macht,der Stände bedienen, die wiederum das von ihnen übernommene Steuerkontigent auf ihre Angehörigen verteilten.Die Stände fungierten dabei sozusagen als Steuergemeinschaften.Bei den "Beden" erhoben die Stände von den Steuersubjekten die Beträge als Kopf-Besitz- oder Grundsteuer.Ferner waren die sogenannten "Römermon te", der"gemeine Pfennig,"die"Kontributionen", sowie in England der "Fünfzehnte" Repartitionssteuern.

VI. Neue Entwicklungstendenzen im Kartellsteuerrecht nach 1945

Obgleich man sich in der deutschen Bundesrepublik seit Erlass der allgemeinen Gesetze 56/78 von 1947, die die Auflösung der bestehenden Kartelle und Verbot künftiger Kartelle regelten, kaum mit einem Kartellsteuerrecht beschäftigt hat, erscheint es durch die neueste Entwicklung-Entwurf eines Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen- dazu zu kommen, dass Kartelle wieder zugelassen und auch eine steuerliche Lösung verlangen werden.

A. Gegenwärtiger Stand des Kartellsteuerrechts.

Obgleich die Frage der Gültigkeit der Kartellsteuerverordnung aus dem Jahre 1941 eine gesonderte Behandlung erfahren soll, sei vorweggenommen, dass die Mehrheit der Steuerjuristen dies in grossen Zügen bejaht.

Bühler,[1] der die Anwendung der Verordnung durch die Verhältnisse als weitgehend hinfällig geworden ansieht, versäumt es nicht, abrissartig die wichtigsten Bestimmungen aus ihr zu geben, da es, wie er betont, "wenigstens ausnahmsweise doch noch Kartelle geben wird."

Vier[2], der sich 1950/51 eingehend mit der genannten Verordnung auseinandersetzte, vermischte ohne die geringsten Bedenken neue und alte Steuerelemente. So brachte er z.B. Notopfer Berlin, Lastenausgleichsabgabe in unmittelbare Verbindung mit den Regelungen aus dem Jahre 1941. Stillschweigend und sozusagen diskussionslos nahm er damit ein Weiterbestehen der KartStVO 1941 an.

Dieser Ansicht kann jedoch nicht zugestimmt werden; denn veränderte wirtschaftliche Verhältnisse verlangen auch gesetzliche Neuregelungen. Da man bis dato

---

1) Vergl.: Bühler, a.a.O.
2) Vergl.: Vier, a.a.O.

noch keinen rechtlichen modus vivendi über die Zulässigkeit von Kartellen und Syndikaten gefunden hat, kennt man bis heute auch noch keine entsprechende steuerliche Kartellverordnung oder ein-Gesetz.

In dieser Arbeit soll in koordinierender Darstellung mit den gegebenen steuerlichen Grundsätzen versucht werden, neue Vorschläge und Richtpunkte für eine zukünftige Kartellbesteuerung zu finden,auf die man nach der gesetzlichen Verankerung und Zulässigkeit der Kartelle zurückgreifen könnte.Denn automatisch mit dem (Wieder)Aufleben einer Wirtschaftsform tritt der Fiskus als Interessent auf und prüft die Möglichkeiten und etwaigen Wege einer Besteuerung derselben.

Bei der Betrachtung der Probleme der Besteuerung von Kartellen und Syndikaten nach 1945 ist von der Prämisse auszugehen, dass Kartelle und Syndikate in der deutschen Bundesrepublik entstehen werden.
Bei der steuerlichen Betrachtung der Kartelle ist ihre rechtliche, wirtschaftliche und soziale Stellung als gegeben anzusehen.Sie sind hier in erster Linie Steuerobjekt und erfahren auch nur aus dieser Sicht ihre Beurteilung, obgleich es Grenzbetrachtungen gibt, wo sich wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Zwecke treffen können.Soweit dies der Fall ist, soll auch wirtschaftlichen Gedanken Raum gewährt sein, jedoch immer nur, um steuerliche Massnahmen und ihre Motive erklären und begründen zu helfen.Das Steuerrecht und die betriebswirtschaftliche Steuerlehre liegen ja nicht ausserhalb der Wirtschaft, sondern stellen heute sogar einen nicht mehr zu übersehenden Teil derselben dar.

B.Rechtsgültigkeit der KartStVO 1941.
Insbesondere Schultze-Schlutius, sozusagen der Altmeister auf dem Gebiet des Verbandsteuerrechts,

beschäftigte sich mit der Lösung dieser Frage.

Auch die Mrozek-Peters,Kennerknecht(Herrmann-Heuer)Kartei und Prof.Aufermann gehen auf die Kernfrage ein,ob im wesentlichen die Möglichkeit bestehe, die KartStVO 1941 auf die heutigen Kartelle und Syndikate anzuwenden.

Die genannten Autoren vertreten im einzelnen folgende Standpunkte:

Schultze-Schlutius befasst sich in seinem Artikel: "Die Rechtsgültigkeit der Verordnung über Körperschaftsteuer,Vermögensteuer und Gewerbesteuer der Kartelle und Syndikate,KartStVO"[1] hauptsächlich mit der steuerrechtlichen Zulässigkeit dieser Verordnung, ohne speziell auf die gegenwärtige Gültigkeit einzugehen.Er untersucht den Verordnungscharakter.Etwas lustlos streift er diese Frage:

> "Infolge der Dekartellisierungsbestimmungen ist für kartell- und syndikatsmässige Aufgaben kein Raum mehr, so dass die Kartelle und Syndikate,soweit sie als solche noch bestehen, sich lediglich mit der Abwicklung ihrer Geschäfte befassen, die sich allerdings durch das Bestehen von Auslandsverpflichtungen, deren Schicksal zur Zeit noch ungewiss ist, vielfach vergrössert.Damit aber ist es eigentlich müssig, sich über die Frage, ob die KartStVO zu Recht besteht oder aber als ungültig anzusehen ist, zu unterhalten."

Dennoch spürt man aus seinen Zeilen eine Bejahung der Verordnung für künftige Kartelle und Syndikate heraus. Abschliessend erwähnt er ausdrücklich, dass mit vorstehenden Ausführungen keine endgültige Stellung zu der Frage der Rechtsgültigkeit der KartStVO genommen werden sollte.

> "Es sollten vielmehr nur einige Gedankengänge entwickelt und einige Hinweise gegeben werden, um so u.U. aus eigener langjähriger Kenntnis der Verhältnisse zu einer sachgemässen Lösung dieser Streitfrage beizutragen."

---

1)Vergl.StuW 1952/S.290 ff.

Auch der Kommentar zur EinkSt und KörpSt(begründet von Mrozek-Peters und Kennerknecht) beschäftigt sich mit dieser Frage, indem er bezüglich der Gültigkeit der KartStVO 1941 folgendes ausführt:

> "Diese Verordnung sowie der dazu ergangene RdF-Erl. vom 2o.12.41(RStBl. 954) sind weiter anzuwenden.(Abschnitt i KörpSt Richtl.1951) Die Frage der Besteuerung der Kartelle und Syndikate ist heute nicht mehr von grosser Bedeutung.Noch bestehende Kartelle und Syndikate sind infolge der von der Militärregierung angeordneten Konzernentflechtung in der Auflösung begriffen."

Prof.Dr.Aufermann widmete diesem Problem in seinem grundlegenden Werk[2]- im Rahmen der Unternehmungszusammenschlüsse- ebenfalls nur kurze Aufmerksamkeit, da z.Z. des Entstehens des Buches noch nicht ernsthaft an Kartelle und Syndikate zu denken war.Dennoch liess er die Frage der etwaigen steuerlichen Behandlung nicht offen, indem er ausdrücklich erklärte:

> "Nach Ziff.I KStG II/1948 und 1949 ist bei der Heranziehung der etwa noch bestehenden Kartelle und Syndikate zur Körperschaftsteuer für II/1948 und 1949 noch die Verordnung über Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer der Kartelle und Syndikate(KartStVO) vom 2o.12.41 anzuwenden."

Alle drei Autoren sowie der Fiskus kommen einmütig zu dem Ergebnis, die Gültigkeit der genannten Verordnung zu bejahen.Dies erstaunt nicht, wenn man die Zeit- 1951 und 1952- berücksichtigt, in der diese Ansichten vertreten wurden.Noch bestehende Syndikate und Kartelle waren in der deutschen Bundesrepublik in der Auflösung begriffen und neue durften nicht mehr gegründet werden. Wozu sollte man sich bei derartigen Tatbeständen der Mühe unterzeihen, neue Regelungen für Kartelle und Syndikate auszuarbeiten oder eine bestehende Verordnung zu modifizieren? Es kommt dies ausdrücklich bei den genannten Autoren zum Ausdruck.[3]

---

1)Vergl.:Erläuterungen zu § 22 KStG

2)Vergl.:Aufermann, a.a.O. S. 28

3)Vergl.:Kommentar zur EinkSt und KörpSt. a.a.O. "Die Frage der Besteuerung der Kartelle und Syndikate ist heute nicht mehr von grosser Bedeutung."

Von dem Sonderfall der Gültigkeit der KartStVO 1941 für Kartelle und Syndikate in Zwangsliquidation jedoch auf eine allgemeine Anwendbarkeit der Verordnung auf künftige Kartelle zu gehen, ist meiner Ansicht nach abwegig.

Warum hätte man für eine Wirtschaftsform neue Regelungen schaffen sollen, die zum Aussterben verurteilt war. Liquidation bedeutet ja das Endstadium im betrieblichen Leben. So liess man für diese letzte Phase noch die Regelungen zu, die während der übrigen Phasen gegolten hatten.

Dies besagt keineswegs, dass künftige Kartelle unter diese alte Verordnung fallen müssen.

C. Kartelle und Syndikate in der Liquidation-insbesondere nach 1945.

Die steuerliche Behandlung der Kartelle in Liquidation hat nach 1945 besondere Bedeutung erlangt, weil ihre Auflösung durch die Militärregierungen beschlossen wurden. Sämtliche deutsche Kartelle mussten somit in Liquidation gehen.

Anfänglich wurde die Ansicht vertreten, dass die Kartelle in Liquidation nicht mehr nach der Kartellsteuerverordnung zu behandeln sein, da sie keine Kartellaufgaben mehr erfüllten.

Dem war jedoch entgegenzuhalten, dass die Abwicklungsgeschäfte zu den Tätigkeiten der alten Kartelle gehören. In der " ergänzenden Anweisung zu den Körperschaftsteuerrichtlinien 1946" wird unter Abschnitt I angeordnet, dass die Kartellsteuerverordnung "gegebenenfalls" auch bei der Körperschaftsteuerveranlagung für 1946 anzuwenden sei. In den Körperschaftsteuer-Richtlinien für die Zeit vom 21.6.1948- 31.12.1948 und für das Kalenderjahr 1949 wurde die Anweisung, wie sie für die Körperschaftsteuerveranlagung für 1946 in der britischen Zone ergangen war, auf das Bundesgebiet ausgedehnt.[1]

---

1) Vergl.: Vier, a.a.O. S.99

Dänach fielen die Kartelle und Syndikate in Liquidation noch unter das Sonderrecht der Kartellsteuerverordnung.Das bedeutete, dass die Kartelle als Einheits- oder Doppelgesellschaften, ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform, auch während der Abwicklungszeit subjektiv körperschaft- und vermögensteuerpflichtig blieben und ebenfalls zur Gewerbesteuer herangezogen werden mussten, wenngleich in der Verordnung selbst nichts über die Frage der Behandlung der Kartelle im Stadium der Liquidation gesagt war.

Ergänzend mussten die allgemeinen Bestimmungen über die Körperschaftsteuer-Vermögensteuer-Gewerbesteuer und Reichsbewertungsgesetz herangezogen werden.

Für die Vermögensteuer trat durch die Liquidation keine Änderung der persönlichen und sachlichen Steuerpflicht ein.Ebenso blieb die sachliche Gewerbesteuerpflicht bis zur Beendung der Abwicklung bestehen. (§ 3, Abs.i, 3 GewStDV)

Für die Körperschaftsteuer, und davon abhängig, für die Gewerbesteuer, ist in § 14 KStG bestimmt, dass bei Kapitalgesellschaften, die ihre Auflösung beschlossen haben, der im gesamten Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist.[1]

Dementsprechend entfällt die Notwendigkeit, jährlich eine Steuerbilanz aufzustellen.Erst nach Ablauf des Abwicklungszeitraumes findet eine körperschaft-und Gewerbesteuerveranlagung statt.Es ist nun die Frage zu klären, ob § 14 KStG auch für Kartelle in Liquidation Gültigkeit hat.Vier[2] möchte dies mit dem Hinweiss auf die KartStVO / § 3,§4 ablehnen, die ausdrücklich eine jährliche Bilanz verlangen:

---

1)Vergl.: § 18 Abs.1, Dritte GewStDV
2)Vergl.: Kartellsteuerrecht, a.a.O. S. 1oo

"Ein Kartell muss daher auch im Liquidationsst dium eine Steuerbilanz aufstellen. Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr und nicht der verlängerte Liquidationszeitraum nach § 14 Abs.I KStG."

und betont an anderer Stelle, dass die Bestimmungen der §§ 3 und 4 KartStVO mithin der Anwendung des § 14 KStG entgegenstehen, denn seiner Meinung nach haben Henning[1] und das Finanzgericht Düsseldorf[2] die Einschränkung des § 2 KartStVO nicht beachtet, die besagt,

"der Gewinn und das Betriebsvermögen der Kartelle und der Syndikate sind nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften zu ermitteln, soweit sich aus den folgenden Bestimmungen nichts anderes ergibt.",

wiewohl sich aus den folgenden §§ nichts "ausdrücklich anderes " ergibt. Beide Paragraphen bestimmen lediglich die jährliche Bilanzaufstellung. Es ist sehr schwer zu verstehen, inwieweit Vier hier etwas grundsätzlich "anderes" annehmen will, denn die jährliche Aufstellung der Steuerbilanz war keineswegs ein Vorrecht oder eine Sonderregelung der Kartelle und Syndikate, sondern ist eine Forderung, die sowohl im Handels- wie im Steuerrecht verankert ist. Diese Argumentation von Vier ist abzulehnen.

Weitaus einleuchtender ist sein zweites Rechtfertigungsmotiv: es muss am Schluss eines jeden Jahres in der Bilanz des Kartells und Syndikats das Vermögen als Verpflichtung gegenüber den Mitgliedern ausgewiesen werden. Die Abrechnungsermittlungen nach § 3. KartStVO müssen nach Ablauf eines jeden Jahres den Mitgliedern und dem Finanzamt, das für das Kartell zuständig ist, zugeleitet werden. Die Kartellmitglieder können eine endgültige Steuerbilanz erst dann aufstellen, wenn sie für jedes Jahr eine besondere Abrechnungsmitteilung vom Kartell oder Syndikat erhalten haben.

---

1) Vergl.: Henning, a.a.O., S. 85

2) Vergl.: Finanzgericht Düsseldorf II. Kammer FG. II 1/5o B

Die Mitgliedswerke sind demnach in ihren jährlichen Bilanzen gehemmt, wenn sie nicht auch jährlich ihre Abrechnung vom Kartell oder Syndikat erhalten können. Denn wenn das Kartell oder Syndikat in Liquidation geht, oder wie es nach 1945 war, gehen musste, so sagt dies noch nichts darüber aus, ob die Mitgliedswerke auch der Endphase des Betriebes zustreben.

Der Meinung von Vier stehen die von Henning und dem Finanzgericht in Düsseldorf gegenüber. § 14 KStG gilt für Kapitalgesellschaften. Nach § 1 KartStVO ist ein Kartell eine besondere Steuerperson. Diese ist aber keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Körperschaft sui generis.[1] Hiernach könnte § 14 KStG auf Kartelle keine Anwendung finden, weil sie keine Kapitalgesellschaften sind. Nun ist aber in § 2 KartStVO für die sachliche Steuerpflicht der Kartelle bestimmt, dass der Gewinn nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften zu ermitteln ist. § 14 KStG ist ohne Zweifel eine Gewinnermittlungsvorschrift für Kapitalgesellschaften. Henning vertritt daher den Standpunkt, dass § 14 KStG für Kartelle und Syndikate in Liquidation anwendbar sei.

Das Finanzgericht Düsseldorf[2] hat sich in einer Beschlussnahme ebenfalls mit diesem Problem beschäftigt. Vier schreibtdazu,

> "das ist anscheinend der einzige Fall, wo sich ein Finanzgericht bis jetzt mit der Kartellsteuerverordnung zu befassen hatte."

Das Finanzgericht hat die Frage der Rechtsgültigkeit der Verordnung dabei völlig unberührt gelassen. Es hält die Anwendung des § 14 KStG bei den Kartellen in Liquidation nach 1945 für zulässig. Zur Begründung führt es folgendes an:

> "Strittig ist die Anwendung des § 14 KStG, der Sonderbestimmungen über die Gewinnermittlung bei der

---

1) Vergl.: Vier , a.a.O. S. 1oo

2) Vergl.: Finanazgericht Düsseldorf a.a.O.

Auflösung von Kapitalgesellschaften enthält. Zunächst könnte zweifelhaft sein, ob § 14 auf die Beschwerdeführerin anzuwenden ist. Es handelt sich hier nicht um eine normale Kapitalgesellschaft, sondern die B'fin hat die Form der sogenannten Doppelgesellschaft, die aus der nichtrechtsfähigen Vereinigung der Mitglieder und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung besteht. Derartige Doppelgesellschaften bilden nach § 1 KartStVO vom 2o.12.41 für die Körperschaftsteuer eine einheitliche Steuerperson, sind also Körperschaften, aber keine Kapitalgesellschaften.
Trotzdem bestehen keine Bedenken gegen die Anwendung des § 14 KStG. Nach § 2 der KartStVO ist der Gewinn der Kartelle nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften zu ermitteln. Da es sich bei § 14 KStG um die Gewinnermittlung handelt, erstreckt sich sein Bereich also auch auf die Beschwerdeführerin."

Bei der Abfassung einer Verordnung für künftige Kartelle erscheint es notwendig, darauf zu achten, dass besondere Vorschriften über die Liquidation der Kartelle und Konzerne eingebaut werden, um die Unsicherheiten, wie sie bei der Abwicklung der Liquidation nach 1945 bestanden, zu vermeiden.

Vielleicht könnte man sich dem zweiten Argument von Vier beugen, mit dem er-zugunsten der Mitgliedswerke-die jährliche Aufstellung einer Steuerbilanz bei Kartellen und Syndikaten in Liquidation fordert.

D.An einer Kartellsteuerdiskussion interessierte Kreise:

1.)Fiskus

2.)Kartelle, Syndikate

3.)Die nichtverbandmässig organisierte Wirtschaft.

1.)Hat der Fiskus überhaupt ein Interesse an einer künftigen Besteuerung der Kartelle und Syndikate?

Das Interesse an einer Erörterung der Besteuerung von Kartellen und Syndikaten scheint in der gegenwärtigen Steuerliteratur sehr gering zu sein.Die Gründe hierfür können in verschiedenen Überlegungen zu suchen sein.

a)Vielleicht möchte man vor Abschluss der "Kartelldebatte" nicht etwas steuerlich diskutieren, was noch garnicht besteht und in nächster Zeit vielleicht auch garnicht entstehen wird.Man will der künftigen Kartellentwicklung nicht vorgreifen,indem man durch steuerliche Vorschläge steuernd und beeinflussend in die allgemeine Diskussion "eingreift."

b)Es besteht ferner die Annahme, dass von Seiten des Fiskus überhaupt kein ernsthaftes Interesse an einer gesonderten Besteuerung der Kartelle und Syndikate vorliegt, da man nicht mehr mit einer derart starken Macht dieser Formen rechnet.Diese Meinung baut sich darauf auf, dass man überlegt, grundsätzlich nur noch bestimmte Arten von Kartellen zuzulassen.(z.B.Krisen- und Exportkartelle), die im Inland , infolge ihrer bedingten und zeitlichen Bestehensmöglichkeit, keine grosse Bedeutung erlangen können.Eine besondere Steuerverordnung für Kartelle und Syndikate wäre dann nicht vonnöten, weil man eine steuerliche Erfassung derselben auf Grund der bekannten Steuergesetze(Körp.St;Verm.St; Gew.St...) erreichen würde.

Ich möchte mich letzterer Meinung nicht anschliessen, da man auf diesem Wege wieder in die Zeit vor 1941 zurückgelangen würde und somit in das gleiche steuerliche Wirrwarr um Kartelle und Syndikate, wie es vor Erlass der KartStVO 1941 bestand.

2.)Welches Interesse haben Kartelle und Syndikate an der Diskussion über Kartellbesteuerung?
Zweifellos dürften die betroffenen Kreise ein lebhaftes Interesse an einer Erörterung künftiger Kartellbesteuerung haben, da es ihnen wohl nicht gleichgültig sein kann, ob eine modifizierte Kartellsteuerverordnung 1941 weiter zur Anwendung gelangen wird oder völlig neue Wege beschritten werden, die in geringerem Masse (oder garnicht) als die gesamte Verordnung begünstigend wirken.

Vielleicht hofft man auch, dass die Kartellsteuerverordnung 1941 bei künftigen Kartellen und Syndikaten sozusagen automatisch Anwendungfinden wird; eine Lösung, die Kartellen und Syndikaten nicht unangenehm sein dürfte.Neuregelungen können in diesem Falle nur erschwerende Bestimmungen oder erhöhte Steuerlasten für die Steuerpflichtigen bringen, da die Verordnung derart elastisch gestaltet war, dass vielen Interessen dadurch gleichzeitig Genüge getan werden konnte.

3.)Man sollte sich nicht dem Irrtum hingeben, mit den zwei genannten Partnern sei der Kreis der an diesem Problem Interessierten geschlossen.

Es kann einer aufgeschlossenen Unternehmerschicht nicht gleichgültig bleiben, wie man über die Besteuerung künftiger Kartelle und Syndikate einerseits im Lager des Fiskus, andererseits auf Seiten der Kartelle und Syndikate selbst , denkt.

Eine äusserst günstige steuerliche Behandlung dieser Formen stellt unbedingt eine Benachteiligung der nichtzusammengeschlossenen Unternehmungen dar und kann im Wettbewerb für letztere ein gewaltiges Nachhinken mit den

Preisen bedeuten. Zugleich stellen die Vergünstigungen des Fiskus einen Anreiz für ungebundenen Werke dar, sich zu organisieren, um in den Genuss derselben zu gelangen.

Eine steuerliche Schlechterstellung der Kartelle und Syndikate gegenüber den übrigen Unternehmungen dagegen würde für letztere bedeuten, dass die verbandsmässige Konkurrenz einen steuerlichen "Hemmschuh" trägt und an Wettbewerbskraft verliert.

Bei der Behandlung der Besteuerung von Kartellen und Syndikaten sollen die Probleme nicht einseitig gesehen werden, etwa nur aus der Sicht des Fiskus oder nur im einzelwirtschaftlichen Interesse, sondern vielmehr mit den Augen aller genannten Interessenpartner. Als Ziel dieser Behandlung soll ein grösstmögliches Sichtreffen der Interessen angestrebt werden, auch wenn an dieser oder jener Stelle gewisse Nachteile für die eine oder andere Partei mit in Kauf genommen werden müssen.

E. Grundgedanken einer künftigen Kartellsteuer-verordnung.

Wenn auch von namhafter Seite eine grundsätzliche Bejahung der Rechtsgültigkeit der KartStVO 1941 vertreten wird, so räumen dennoch alle Autoren[1] Änderungen ein, die durch wirtschaftliche Veränderungen notwendig werden können.

Am Beginn einer völlig neuen Kartell-Aera können vier Besteuerungsmodalitäten zur Diskussion stehen:

a) Keine Besteuerung der Kartelle und Syndikate

b) Besteuerung analog der KartStVO 1941

c) Separate Besteuerung, bei der die günstigsten Elemente aus den vergangenen Systemen zusammenfliessen.

Auf letzterem Gedanken sollen die Vorschläge für eine künftige Besteuerung der Kartelle und Syndikate aufbauen, obwohl zwischen den drei ersten Gruppen eine Vielfalt variierbarer Wege der Besteuerung liegen kann.

Die folgenden Anregungen sollen sich nicht mit Einzelfragen und -Problemen befassen oder etwa schon fertige Einzelbestimmungen geben, sondern in grossen Zügen die Richtung und Möglichkeiten kommender Kartellbesteuerung andeuten, ferner die damit verbundenen Grundgedanken und steuerrechtlichen Maxime, auf die sie aufzubauen hätte.

Leider hat die Entwicklung der Kartelle und Syndikate nicht immer in vollem Umfange ihrem wirtschaftlichen und geschichtlich bedingten Grundcharakter entsprochen. Es haben sich bei einem Teil dieser Zusammenschlüsse sehr starke Zentralgewalten herausgebildet, was das

---

1) Vergl.: Schultze-Schlutius a.a.O. S. 290

wirtschaftliche Schwergewicht in erheblichem Masse verlagerte. Es ist nun keineswegs zu erwarten, wenn auch zu hoffen, dass zukünftige Kartelle nur ihrem Idealwesen nach tätig werden. Man muss vielmehr alle schon dagewesenen Schwächen und Entartungsmöglichkeiten und -Erscheinungen in die zukünftige Entwicklung einkalkulieren und danach ein künftiges Kartellsteuerrecht ausrichten. Eine einseitige Begünstigung der Kartelle und Syndikate hie se die Tatsachen und Erfahrungen Lügen straten oder sie zumindestens verkennen.

Einen Mittelweg zwischen den zum Teil Kartelle erschwerenden Vorschriften vor 1941 und der einseitigen Behandlung ab 1941 zu beschreiten, dürfte wohl der künftigen Kartellsteuerentwicklung vorbehalten sein.

Diese Ar eit soll dazu einige Vorschläge und Anregungen vermitteln.

1.)Einheitliche Regelungen bei Kartellen und Syndikaten.

Eine einheitliche steuerliche Regelung für beide Wirtschaftsformen zu finden, erscheint deshalb zweckmässig, weil beide grundsätzlich den gleichen wirtschaftlichen Charakter aufweisen, wenngleich bei vielen Kartellen die Verhältnisse anders liegen können als bei Syndikaten. Insbesondere der Treuhandgedanke findet sich bei Syndikaten stärker ausgeprägt als bei Kartellen, was sich ohne weiteres aus dem Wesen und der Natur beider Formen ergibt. Der grösste Teil der Probleme und Zweifelsfragen tritt jedoch in gleicher Weise bei Kartellen und Syndikaten auf. Ist ein Problem für eine bestimmte Gestaltungsform nicht vorhanden, so bleibt diese auch von den darüber getroffenen Bestimmungen unberührt.

Die KartStVO von 1941 hat sich diese Auffassung zunutze gemacht und in der Verordnung Kartelle und Syndikate gleichzeitig behandelt. Eine künftige Kartellsteuerverordnung wird sich diesem Gedanken ebenfalls nicht verschliessen können.

Für die Auslegung des wirtschaftlichen Begriffes: "Kartell" ist steuerlich von dem neuen Kartellgesetz auszugehen, das z.Zt. noch im Bundestag zur Debatte steht. Sollten die typischen Kartellformen, wie man sie in der deutschen Bundesrepublik bis 1945 kannte, wieder erstehen, so kann man auch auf die "Verordnung gegen den Missbrauch wirtschaftlicher Machtstellung" vom 2.11.23 (RGBl I 1067) zurückgreifen.[1]

2.) Umfang künftiger Zusammenschlüsse, die von einer neuen KartStVO betroffen werden.

Anlehnend an die Regelung der KartStVO 1941, dass die Verordnung grundsätzlich nur für solche Zusammenschlüsse gelte, die im wesentlichen Kartellaufgaben wahrnehmen, sollen auch künftig nur die Formen darunter fallen, die die Bezeichnung Kartell oder Syndikat nicht nur dem Namen nach, sondern auch gemäss ihrem wirtschaftlichen Charakter, tragen. Wie jedoch noch bei der künftigen Umsatzsteuerregelung betont werden wird, wirken derartige Nebenzwecke, wie etwa Herstellung eigener Erzeugnisse durch das Syndikat, funktionsentfremdend und ziehen andere Besteuerungsgrundsätze nach sich als bei normalen Kartellen und Syndikaten.

Die KartStVO 1941 war in dieser Frage grosszügig, indem sie diese Nebenzwecke übersah oder einfach negierte.

3.) Warum ein besonderes Kartellsteuerrecht?

Es wird auf Seiten der Steuerpflichtigen häufig gefragt, warum gerade diese Wirtschaftsformen nicht einheitlich den Steuergesetzen unterworfen sind, die für alle anderen Formen gelten.

---

1) Danach sind Kartelle Zusammenschlüsse wirtschaftlich selbständig bleibender Unternehmen zur Regelung des zwischen ihnen bestehenden Wettbewerbs.

Als Entgegnung liesse sich anführen, dass insbesondere Kartelle und Syndikate in den letzten 3 Jahrzehnten eine derart komplexe und umfassende Entwicklung durchlaufen haben, dass eine Sonderstellung in Wirtschafts- und Steuerrecht nicht zu Unrecht verlangt werden kann.

Schultze-Schlutius konnte 1937[1] noch mit vollem Recht behaupten.

> "Ein besonderes Steuerrecht für die wirtschaftlichen Vereine und Verbände, Kartelle und Syndikate besteht nicht. Auf ihre Besteuerung und die ihrer Mitglieder finden vielmehr die bestehenden Steuergesetze: das Ums.St.G.; das Körp.StG und das Verm.St.G.; das Kap.Verk.St.G. und das Gew.St.G. Anwendung."

Dies trifft für unsere Zeit bezüglich der Kartelle und Syndikate nicht zu. Das Steuerrecht kennt seit 1941 eine eigene Gestaltung für diese Wirtschaftsformen, wenngleich in Art einer Torsoverordnung.

a) Ablehnung einer Torsoverordnung.

Da die KartStVO 1941 nur die Körperschaftsteuer, die Vermögensteuer und die Gewerbesteuer der Kartelle und Syndikate regelte, konnten Rückschlüsse auf andere Steuerarten weder aus der Verordnung noch aus Ausführungen in dem RdF- Erlass vom 2o.12.41 gezogen werden. Das galt insbesondere für die Kapitalverkehrsteuer und die Umsatzsteuer.

Bei einer neuzufassenden Kartellsteuerverordnung wäre dieses Problem unbedingt zu prüfen und ernsthaft in Erwägung zu ziehen, diese Steuerarten miteinzubeziehen, damit eine künftige Kartellsteuerverordnung nicht wieder ein Torso-Gebilde wird.

b) Forderung nach Totalkartellsteuerrecht.

Bejaht man eine besondere Kartellsteuerverordnung für eine Gruppe von Steuern, so kann man keineswegs

---

1) Vergl.: Schultze-Schlutius, a.a.O. S. 2o

künftighin die Herauslösung einer anderen Gruppe von Steuern aus den allgemeinen Steuergesetzen verneinen.

Dieser Standpunkt der Partial-(Spezial)lösung der Besteuerung von Kartellen und Vereinigungen liess sich 1941 noch verstehen, weil die Umsatzsteuer der Einkommensteuer an Bedeutung gleichstand oder sogar hinter ihr zurücktrat.

Heute jedoch, wo sich in fast allen Ländern mit einem ausgeprägten Steuersystem eine wachsende Bedeutung der indirekten Steuern herauskristallisiert, ist eine sekundäre Behandlung der Umsatzsteuer oder Mehrwertsteuer nicht mehr vertretbar.

4.)Die steuerrechtlichen Grundlagen für eine neue Kartellsteuerverordnung.

(§ 22 KStG.) (§ 12 AO) Bonner GG, Artikel 8o)

§ 22[1]

Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen.

> "Durch Rechtsverordnung können andere Personenvereinigungen als die im § 1 genannten für unbeschränkt steuerpflichtig erklärt und ihre Besteuerung geregelt werden."

Über den Sinn und Zweck der Vorschrift ist in der Begründung 1934 zu § 22(RStBl. 1935 S.85) ausgeführt:[2]

> "Die Vorschrift ist neu.Im § Abs.1,Ziffer 5 des neuen Gesetzes fehlen- abweichend von § 5 des bisherigen Gesetzes- die"nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen."Dadurch soll zum Ausdruck gebracht werden, dass OHG, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts,Gemeinschaften usw. grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.
>
> Andererseits gibt es aber auch Fälle, in denen Gesellschaften des bürgerlichen Rechts,

---

1) § 22 KStG 1934

2) Vergl.Kommentar Herrmann-Heuer, a.a.O.

Gemeinschaften usw.als solche eine so erhebliche Rolle im Wirtschaftsleben spielen, dass ihre Heranziehung zur Körperschaftsteuer gerechtfertigt ist.Daher ist der RdF im § 22 ermächtigt worden, andere Personenvereinigungen als die in § 1 genannten für unbeschränkt steuerpflichtig zu erklären und ihre Besteuerung zu regeln.Die Frage kann bei der Körperschaftsteuer besondere Bedeutung für die Besteuerung der Kartelle,Syndikate und Interessengemeinschaften gewinnen, wenn sie als bürgerlich-rechtliche Gesellschaften begründet sind, ihre persönliche Steuerpflicht bestreiten und auch das Einkommen bei den Mitgliedern nicht hinreichend erfasst wird."

Wenngleich der Gesetzgeber 1934 noch nicht an eine Kartellsteuerverordnung dachte, so spürte er doch bereits deutlich, dass eine Sonderregelung für Kartelle und Syndikate im Laufe der Entwicklung notwendig werden würde und schuf im § 22 KStG vorsorglich eine Handhabe dazu.[1]

Obwohl diese Bestimmung nur die Handhabe für eine Torsokartellsteuerregelung liefern kann, so ist sie dennoch nicht unbedeutend;Durch sie sind weitgehende Modifikationen grundsätzlich möglich.

Von der Ermächtigung ist bezüglich der Kartelle und Syndikate bisher noch nicht Gebrauch gemacht worden. Die Kartellsteuerverordnung von 1941 stützte sich nicht auf die Ermächtigung des § 22 KStG, sondern auf § 12 AO, der im folgenden einer kurzen Betrachtung unterworfen werden soll.

Wenngleich § 12 AO weit mehr Möglichkeiten bietet als § 22 KStG, so ist dennoch seine weitere Diskussion gegenstandslos geworden, da er mit Wirkung vom 17.7.1953 fortgefallen ist. Die Begründung dafür wird wie folgt geliefert.[2]

"Die alten Vorschriften ermächtigten den

---

1) Dies betraf natürlich nur die Gewinnbesteuerung, die 1934 noch die dominierende war.

2) Vergl.:Dr.Gast,Prof.Klein, Heft 18 der Schriftenreihe des Instituts"Finanzen und Steuern" März 52

Reichsminister der Finanzen allgemein zum Erlass von Rechtsverordnungen und Verwaltungsverordnungen zur Durchführung und zur Ergänzung der Steuergesetze, die nur, falls sie die Reichssteuern, die Bürgersteuer oder Wertzuwachssteuer betrafen, der Zustimmung des Reichsministers des Innern bedurften.[1]

Beide Bestimmungen sind durch das Bonner Grundgesetz gegenstandslos geworden, das in Artikel 8o das Verordnungsrecht und in Artikel 1o8 Abs.6 die Befugnisse zum Erlass von Verwaltungsverordnungen auch auf dem Gebiete des Steuerrechts regelt.

Aus dem Ausgeführten ergibt sich, dass weder § 22 KStG- da er nur Torsomöglichkeiten bietet- noch § 12 AO- da er ab 17.7.1953 fortgefallen ist- als Grundlage für eine künftige Kartellsteuervérordnung in Betracht gezogen werden können.

Die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen bieten einmal Art 8o GG, zum anderen Art 1o8/VI GG für Verwaltungsvorschriften-[2] und zwar im Rahmen des abgeleiteten Gesetzgebungsverfahrens.Auf eine gesonderte Darstellung dieses Verfahrens möchte ich an dieser Stelle verzichten, da dies zu weit in steuerrechtliche Bezirke hineingreifen würde.[3]

---

1)Vergl.:AO Kommentar-Loseblattsammlung
Verlag Schmidt KG/ Köln

2)Es sind dies die zu Gesetzen oder VO ergehenden Richtlinien und Erlasse.

3)Vergl. Referat SS 1955 H.Biess stud.rer.oec.
Hauptseminar f. Steuerrecht-Prof.Dr.Aufermann
Universität d. Saarlandes
"Das Steuergesetzgebungsverfahren in der westdeutschen Bundesrepublik."

5.)Für und wider eine grundsätzliche Doppelerfassung von Gewinn und Vermögen der Kartelle und Syndikate.
Gemeint ist hier eine Erfassung einmal beim Kartell oder Syndikat, dann zusätzlich bei den Mitgliedern.

Die verschärfte Rechtsprechung vor 1941 hat teilweise eine Doppelbelastung im angeführten Sinne verlangt.Eine Rechtfertigung dieser Forderung lässt sich nicht so leicht finden, wenn man Kartelle und Syndikate grundsätzlich bejaht und ihren wirtschaftsordnenden Charakter anerkannt. Warum soll gerade diese Wirtschaftsform eine derartige Belastung erfahren, die rein wirtschaftlich nicht zu verstehen ist.Ohne näher auf die Doppelbesteuerung der Aktie eingehen zu wollen, zeigt es sich auch bei der Aktiengesellschaft, das nicht allein privatwirtschaftliche und fiskalische Motive für steuerliche Massnahmen richtungsweisend sein können, sondern auch allgemein wirtschaftspolitische-ordnende.

Bei der Aktiengesellschaft wollte man bewusst die Zusammenballung grosser Kapitalmengen einengen und behindern.Eine Bejahung der Doppelbelastung bei Kartellen und Syndikaten kann gleichen Motiven entspringen.Eingangs wurde die Möglichkeit erwähnt, auf fiskalischem Weg"Verbote" zu erzwingen, indem man die Steuerbelastung für einzelne Wirtschaftsformen auf ein Mass schraubt, das auf die Dauer nicht zu ertragen ist.Man darf dann jedoch nicht versäumen, alle etwaigen Ausweichmöglichkeiten zu erforschen und sieabzuriegeln, damit die Massnahmen voll zur Auswirkung gelangen können.

Sind aber die sogenannten wirtschafts= und wettbewerbsfeindlichen Kartelle und Syndikate nicht gesetzlich ausgeschaltet und verboten, so kann eine doppelte Steuerbelastung nicht Grundsatz einer gesunden Kartell- und Kartellsteuerpolitik sein.
Sind die Mitgliedswerke zudem in die Form der

Aktiengesellschaft gekleidet, so entsteht eine dreifache Besteuerung, nämlich (dritte)Belastung der ausgeschütteten Beträge mit der Einkommensteuer.

Bei der Neufassung eines Kartellsteuergesetzes wäre es angebracht, die Auffassung der KartStVO 1941, Doppelbesteuerungen grundsätzlich zu vermeiden, zu übernehmen.

6.)Tendenz zur mittelbaren Besteuerung von Seiten der Kartelle.

Bei der Diskussion über die mittelbare oder unmittelbare Besteuerung der Kartelle und Syndikate-Besteuerung beim Kartell, Syndikat selbst oder bei den einzelnen Mitgliedswerken- spürt man deutlich den Wunsch der Kartelle heraus, eine Besteuerung des Kartellvermögens oder der -Gewinne auf die Einzelwerke zu verlagern, und zwar mit derartig fadenscheinig klingenden Begründung, dies stellte eine Vereinfachung für Wirtschaft und Fiskus dar.

Ein massgeblicher echter Grund für diese Tendenz scheint eher in den heute geltenden progressiven Steuersätzen der Einkommensteuer zu liegen. Durch Verteilung des Kartellgewinns auf die grosse Zahl der Mitglieder kann in vielen Fällen die niedrige Progression der Einkommensteuer zur Anwendung kommen und so Steuerersparnis erzielt werden.

Das Problem der Einkommensteuer bezw. Körperschaftsteuer steht hierbei zur Diskussion. Die beiden Steuern betreffen nicht, wie oft angenommen wird, einmal natürliche, das andere Mal juristische Personen, sondern

Privatpersonen(wozu
auch Gesellschafter
von Gesellschaften i.e.S.
gehören) zahlen Einkommensteuer

Körperschaften (juristische Personen und nichteingetragener Verein)	zahlen Körperschaftsteuer

Somit sind hinsichtlich der progressiven bezw. proportionalen Besteuerung unterschiedliche Verhältnisse bei den Mitgliedswerken in Form der

a) Einzelunternehmung oder Personalgesellschaft	Einkommensteuer
b) Körperschaft (juristische Personen und nichtrechtsfähiger Verein)	Körperschaftsteuer

festzustellen.

Um die Erörterung nicht noch komplizierter zu gestalten, soll die Doppelgesellschaft unter dem Gesichtspunkt eines Einheitsgebildes (juristische Person) betrachtet werden.

Des besseren Verständnisses halber sei an dieser Stelle ein kurzer Exkurs über das Wesen der juristischen Person eingefügt.

E x k u r s

Wesen und Arten der juristischen Personen.

1.)Begriff

Juristische Personen sind die von der Rechtsordnung als rechtsfähig anerkannten Personenvereinigungen und Vermögensmassen, also alle Rechtssubjekte, die nicht Menschen sind.

2.)Zweck

Juristische Personen dienen der Erreichung gemeinschaftlicher Zwecke. Durch die Begründung einer juristischen Person schuf man eine von den Rechtsverhältnissen der Einzelperson unabhängige (überindividuelle) Einrichtung, die als selbständiger Rechtsträger dauernd zur Erfüllung von gemeinschaftlichen Zwecken dienen kann.

3.)Arten

a)Juristische Personen des öffentlichen Rechts.[1]

b)Juristische Personen des Privatrechts:
Kapitalgesellschaften
Eingetragene Vereine
Stiftungen

Arten der Gesellschaft

I.Nach Art ihrer Organisation:
1.)Die Gesellschaft i.e.S.
(Personalgesellschaft)
a)Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
b)OHG
c)KG
d)Stille Gesellschaft

---

1)Sie spielen für die Betrachtung der Kartelle und Syndikate keine Rolle und sollen deshalb an dieser Stelle keine weitere Aufgliederung erfahren.

2.)Die Körperschaft(der Verein)
a)Rechtsfähiger Verein
b)Nichtrechtsfähiger Verein
c)Aktiengesellschaft
d)Kommanditgesellschaft auf Aktien
e)GmbH
f)Genossenschaft

II.Nach der Rechtsform

1.)Die Gesellschaft mit juristischer Persönlichkeit (mit Rechtsfähigkeit)-juristische Personen sind sämtliche Körperschaften mit Ausnahme des nichtrechtsfähigen Vereines-.

2.)Die Gesellschaft ohne juristische Persönlichkeit (ohne Rechtsfähigkeit)-Der Rechtspersönlichkeit entbehren sämtliche Gesellschaften i.e.S. und der nichtrechtsfähige Verein.[1]

Nach bürgerlichem Recht sind demnach:

nichteingetragene Vereine ,
Gesellschaften bürgerlichen Rechts,
Offene Handelsgesellschaften etc.

keine juristischen Personen.Sie sind Personenvereinigungen ohne bürgerliche Rechtsfähigkeit.[2]

Die folgende steuerliche Aufgliederung der Kartelle und Syndikate geschieht demnach unter dem Gesichtspunkt der Eingliederung der Gesellschaften (i.w.S.) in die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer.Es sind folgende Kombinationen möglich:

a)Kartell =körperschaft (KörpSt)
Mitglieder -Körperschaften (KörpSt.)

---

1)Grundsätzlich sind auf die nichtrechtsfähigen Vereine die Vorschriften über die Gesellschaft des BGB(Ausnahme Steuerrecht) anwendbar.

2)Die Sondergestaltung Gesamthand bei der OHG bleibt hiervon unberührt.

b)Kartell = Personalgesellschaft (EinkSt)
Mitglieder -natürliche Personen oder
Personalgesellschaften (EinkSt)

c)Kartell = Körperschaft (KörpSt)
Mitglieder -natürliche Personen oder
Personalgesellschaften (EinkSt)

d)Kartell = Personalgesellschaft (EinkSt)
Mitglieder - Körperschaften (KörpSt)

zu a)
Die Frage der progressiven Steuersätze tritt bei dieser Kombination nicht auf, da die Körperschaftsteuer, die hier zur Anwendung kommt-gleich, ob es sich um unmittelbare oder um mittelbare Besteuerung handelt- nur proportionale Sätze kennt.

zu b)
In diesem Falle ist an sich garkeine unmittelbare Besteuerung möglich, da die Gesellschafter einer Personalgesellschaft der Einkommenbesteuerung unterliegen.Bejaht man dagegen eine Besteuerung unabhängig von der Rechtsform, so müsste auch das Kartell in der Form der Personalgesellschaft unter die Körperschaftsteuer fallen.

Die Verhältnisse würden dann wie bei Fall c) liegen und auch die gleichen Probleme aufweisen.[1]

Kartell =Personalgesellschaft(EinkSt)
=bei Besteuerung unabhängig von der Rechtsform (KörpSt)

Mitglieder =Natürliche Personen oder Personalgesellschaften (EinkSt)

---

1)Man beachte Fall c)

zu c)Bei dieser Kombination zeigt sich das genannte Problem:Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (progressiver oder proportionaler Satz) am deutlichsten. Bei der unmittelbaren Besteuerung der Gewinne, d.h. beim Kartell oder Syndikat selbst, tritt die Körperschaftsteuerpflicht ein, die z.Zt. einen relativ geringen Satz bei ausgeschütteten Gewinnen(3o %) aufweist.[1] Ob sich eine Verlagerung der Gewinnbesteuerung auf die Mitglieder immer günstig für die Steuerpflichtigen auswirkt, ist fraglich.Es hängt dies von der Höhe des Gesamtgewinnes ab.Ist beim Kartell oder Syndikat ein derart hoher Gewinn zu verzeichnen,dass die höchsten Progressionsstufen der Einkommensteuer bei den jeweiligen Mitgliedswerken erreicht werden, so ist unbedingt die Körperschaftsteuer(3o %) vorzuziehen.

Der sogenannte Plafond(maximale Gesamtbelastung) der Einkommensteuer dagegen ist z.Zt mit 5o % fixiert.

Bei kleinen Kartell-Syndikatsgewinnen kann die 3o%ige Körperschaftsteuer eine wesentlich höhere Belastung als die Summe der Einkommensteuerbeträge, die auf den verteilten Gewinnen liegen, darstellen. Ohne auf die eigentliche Tarifproblematik der Einkommensteuer einzugehen, kann gesagt werden, dass die Gesamteinkommensteuer bei geringen Einkommen unter 3o % liegen kann.Es kommt jedoch nicht nur allein darauf an,wie hoch sich der Gewinn beläuft, den das Einzelwerk anteilig vom Kartell oder Syndikat erhält, sondern ebenfalls auch auf den Gewinn, den das Werk unabhängig vom Kartell, Syndikat erzielt.[2] Dieser eigene Gewinn kann, selbst bei kleinen Kartell(teil)gewinnen eine hohe Progression hervorrufen.
Die Thesaurierung der Kartellgewinne verlangt

---

1)Thesaurierte Gewinne tragen dagegen den Körperschaftsteuersatz von 45 %
Reformgesetz vom 16.12.1954

2)Man denke z.B. daran, dass sich ein Werk nur für ein bestimmtes Erzeugnis an einem Kartell beteiligt, für die übrigen andersartigen Erzeugnisse dagegen nicht.

wiederum andere Überlegungen, da sie neue Probleme aufwirft. Hierbei erfolgt eine Körperschaftbesteuerung mit dem Satz von 45 %, gleich in welcher Höhe der Gewinn liegt.[1]

Da dies jedoch nicht dem Wesen der Kartelle und Syndikate entspricht, soll diese Möglichkeit auch nicht weiter ausgebaut werden.

zu d)
Hier ergibt sich eine ähnliche Problematik wie bei b). Es wird sich dabei fast immer um Kartelle im eigentlichen Sinne(ohne Verkaufsgesellschaft) handeln. Eine Verteilung der Gewinne auf die Mitgliedsgesellschaften lässt bei diesen nicht die Einkommen-sondern die Körperschaftsteuerpflicht entstehen.
Sofern man die Besteuerung nach der Rechtsform ablehnt, ist hier ein Wahlrecht garnicht möglich.

Eine von der Rechtsform unabhängige Gewinnbesteuerung würde viele Probleme tilgen, die Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Kartellen und Syndikaten bieten.

Man könnte noch weitere Formen aufzählen, bei denen sich z.B. die Mitglieder teils aus Privatunternehmen- zuständig für die Einkommensteuer- teils aus Körperschaften- zuständig für die Körperschaftsteuer- zusammensetzen. Sie sollen hier nur erwähnt, nicht aber behandelt werden, da sie sich in der Regel unter eine der vier aufgezeigten Kombinationsformen rechnen lassen, je nachdem welches Element in ihnen das überwiegende ist. Eine besondere Schwierigkeit bringen die Syndikate mit sich. Sie sind nämlich in der Regel in der Form der Doppelgesellschaft organisiert-Grundgesellschaft= Personalgesellschaft, Verkaufsgesellschaft=Körperschaft- was jedoch keineswegs als eine Standartlösung zu betrachten ist.

---

1) Eine Mindestbesteuerung, wie man sie bisher in der deutschen Bundesrepublik kannte, besteht heute nicht mehr.

Um steuerlich nicht ins Uferlose zu geraten, hat die KartStVO, sozusagen ex autoritate, die Doppelgesellschaft zum steuerlichen Einheitsgebilde erklärt, obgleich diese Auffassung bereits in einigen früheren RFH-Entscheidungen vertreten wurde.

Ein weiterer Grund, die Einzelbesteuerung vorzuziehen, dürfte wohl darin zu sehen sein, dass bei einer Besteuerung bei dem Kartell oder Syndikat selbst der Steuerbetrag effektiv geleistet werden muss. Besteht dagegen der Weg der Verteilung des Kartellvermögens oder der -Gewinne anteilig auf die Werke, so besteht die Möglichkeit des Verlustausgleichs. Feinde der Kartelle gehen sogar soweit in ihren Behauptungen, dass ein "steuersparendes Verteilen der Kartellgewinne vornehmlich Bestandteil der Kartellpolitik einiger Kartelle war.

Soweit dieses Verteilen nach den wirklichen Tatbeständen geschieht, ist nichts dagegen einzuwenden, denn in der KartStVO 1941 wurde den Kartellen ja selbst vom Fiskus das Wahlrecht zur Verlagerung der Steuerpflicht in die Hand gegeben. Gemeint war ein Wahlrecht zwischen unmittelbarer und mittelbarer Besteuerung, und nicht, falls einmal zu letzterer entschieden, ein zusätzliches Wahlrecht, bei welchem von den einzelnen Werken eine Besteuerung erreicht werden sollte. Interessant wird dieser Tatbestand jedoch erst, wenn es sich um internationale Kartelle handelt, d.h. um Kartelle, deren Mitgliedswerke in verschiedenen Ländern(mit in ihrer Höhe unterschiedlichen Steuersätzen oder sogar unterschiedlichen Steuerarten) liegen. Hierbei dürfte ein Wahlrecht zwischen mittelbarer und unmittelbarer Kartellbesteuerung den Kartellen erhebliche Vorteile bringen können, je nachdem man die Steuerpflicht in das oder die Länder verlegt, die der Wirtschaft die geringsten Steuerlasten auferlegen. Es muss jedoch vorausgesetzt sein, dass zwischen den betreffenden Ländern Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, die eine Doppelbesteuerung verhüten.

F.Verschiedene Versuche und Möglichkeiten der Zuweisung steuerlicher Sonderstellungen für künftige Kartelle und Syndikate.

Es sind bereits in den letzten Jahrzehnten die verschiedenartigsten Versuche unternommen worden, den Kartellen und Syndikaten eine Sonderstellung im Rahmen der Unternehmungszusammenschlüsse zuzuweisen, die sich folgender Überlegungen bedineten:

1.)Gedanke der wirtschaftlichen Einheit

2.)Gedanke der Förderungs-Hilfsgemeinschaft

3.)Annahme eines steuerlichen Einheitsgebildes bei der Doppelgesellschaft mittels der
   a)Organlehre
   b)gemäss der Fiktion der KartStVO 1941

4.)Treuhandgedanke

5.)Sonderstellung innerhalb der Marktordnung
   -wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb-

zu 1.)Der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit läuft darauf hinaus, die Kartelle , Syndikate und ihre Mitglieder als eine wirtschaftliche und steuerliche Einheit zu betrachten.Als Vertreter dieser Überlegungen sind R.Isay, Nicklisch,Schulz zu nennen.[1]

Tatsächlich gelangen die Erzeugnisse jedoch bei der

---

1)Vergl.: Isay in KR 32/S.30
Besprechung des Urteils des RFH VA 97/24 vom 10.2.25

Nicklisch :Das Steuerproblem der Kartelle in Z.f.b.F. 31/ S. 305

Schulz: Die Organtheorie im Umsatzsteuerrecht (Unternehmung und Steuer Nr. 35/ S. 91

Wirchau: StW 34/ S. 697

Lieferung von oder an das Syndikat aus einem Wirtschaftskreis -dem des Mitgliedswerkes- in einen anderen-den des Syndikats.

Dass der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit im heutigen Steuerrecht wenig Aussicht auf Verwirklichung hat[1], wird sich aus weiteren Ausführungen über die Regelungen betreffs der einzelnen Steuerarten ergeben.
Wenngleich sich die KartStVO 1941 diesen Gedanken weitgehend zu eigen machte und ihm zur teilweisen Verwirklichung verhalf, so darf nicht übersehen werden, dass gewisse wirtschafts- und kriegspolitische Gesichtspunkte mitbestimmend waren.[2]

Schultze-Schlutius[3], der dieses Problem schon 1937- d.h. lange vor der Kartellsteuerverordnung- diskutierte, geht sogar so weit, dass er diesen Ideen vorwirft, sie seien wissenschaftlich nicht haltbar. Er erkennt eine wirtschaftliche Einheit nur für den Fall der Organschaft und Angestelltenschaft an.

> "Als Organ oder Angestellte ihrer Mitglieder können die Kartelle und Syndikate jedoch nicht angesehen werden."

Wenngleich bezüglich dieses Problems auch weitgehende Übereinstimmung mit der Ansicht Schultze-Schlutius erzielt wird, so kann seine krasse Haltung bezüglich der Umsatzsteuer nicht eingenommen werden.Denn auch für diese lehnt er jedweden Gedanken wirtschaftlicher Einheit ab.

zu 2.)Der Gedanke der Förderungsgemeinschaft[4]
wurde erstmalig von Geiler[5] für die Umsatzsteuer

---

1)Eine Ausnahme könnten die Umsatzsteuerbestimmungen bilden.

2)Man beachte die Tendenz der Kartellbegünstigung in der nationalsozialistischen Zeit

3)Vergl.: Schultze- Schlutius a.a.O. S. 27

4)Förderungs-Hilfs-oder Ergänzungswirtschaften bezwecken die Förderung der Wirtschaft ihrer Mitglieder.Die Dienstfunktion ist ihre Hauptfunktion.

5)Geiler:Erwerbswirtschaftl.Zusammenschlüsse in IW21/1283

entwickelt und zielt insbesondere auf die Lieferungssyndikate ab.

In Betracht kommen ferner die Ausführungen von Isay, Flechtheim und Spiero.

Geiler verneint den Gedanken, dass das Syndikat und seine Mitgliedswerke eine Wirtschaftseinheit bilden. Er meint aber, dass Umsätze an Förderungsgemeinschaften nicht als Umsätze des UmsStG angesehen werden können. Dem entgegen steht das Umsatzsteuergesetz, das besagt, dass eine gewerbliche Tätigkeit auch dann vorliegt, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren eignen Mitgliedern tätig wird.

zu 3.) Annahme eines steuerlichen Einheitsgebildes bei der Doppelgesellschaft.

Die Fiktion des Einheitsgebildes spielt insbesondere bei den Syndikaten eine Rolle, die in Form der Doppelgesellschaft organisiert sind. Sie bedinet sich hierbei entweder:

a) der Organlehre (Organschaft)
b) oder der Fiktion des steuerlichen Einheitsgebildes gemäss den Ansichten der KartStVO 1941

Für das Ergebnis ist es gleichgültig, welchen der beiden Wege man beschreitet. Man gelangt steuerlich an das gleiche Ziel: Annahme einer einheitlichen Steuerperson bei der Doppelgesellschaft der Syndikate.

a) Organschaft[1]

Die Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, damit eine Gesellschaft als Organ einer anderen angesehen werden kann, sind von den verschiedenen Senaten des RFH stets gleich bestimmt worden. Sowohl der Ums.St-Senat als auch der KörpSt- Senat haben übereinstimmend eine

---

1) Vergl.: Schultze-Schlutius a.a.O. S. 33

finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Unterordnung verlangt.

(Abweichungen bestehen nur hinsichtlich Sonderfragen
aa)teilweise Organschaft(vergl.UmsSt)

bb)Organschaft gegenüber jedem einzelnen einer Mehrheit anderer Unternehmer-Vergl.Irrwege der Organschaft-)

Organ kann nur eine juristische Person sein, da eine natürliche Person niemals ein völlig willenloses Werkzeug eines anderen sein kann. Voraussetzung ist also die völlige Abhängigkeit des Organs , das seinerseits nicht die Möglichkeit hat, diese seine völlige Abhängigkeit zu lösen.[1]

Schultze-Schlutius[2] unterscheidet zwischen Organschaft im wirtschaftlichen Sinne und im Rechtssinne.

> "Unter Organschaft im wirtschaftlichen Sinne ist der Fall zu verstehen, dass die Kapitalgesellschaft, wirtschaftlich betrachtet, die Stellung einer auch bürgerlich-rechtlich unselbständigen Betriebsabteilung hat."[3]

Er erwähnt als Beispielt den Fall, dass ein Fabrikationsunternehmen den Vertrieb seiner Erzeugnisse nicht nur betrieblich aussondert, sondern sich zu diesem Zweck auch eine besondere GmbH schafft. Diese

---

1)Diese Grundsätze sind vom UmsSt-Senat aufgestellt worden:Vergl.:Urteil VA 145/32(23.2.34) StW 34/467 sowie VA 480/33(23.2.34) RStBl 34/549 sowie UmsStG vom 16.10.1934

2)Veiel: Gesellschaftsteuer bei Organgesellschaften StW 36/993

Schultze-Schlutius:BWuSt 36"Das geltende Recht der Organgesellschaften ", ders."Organschaft im Steuerrecht" DStZ 36/ 1347

3)ders.a.a.O. S. 31

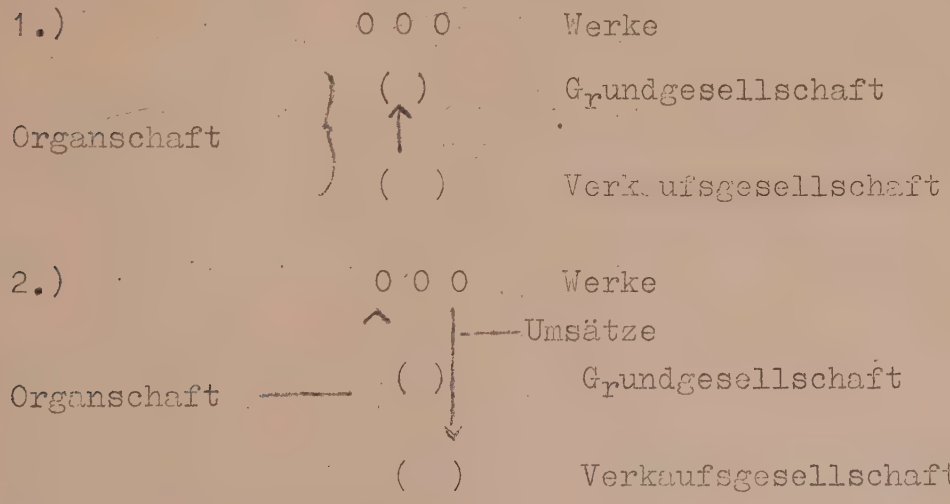
Möglichkeit ist bei einem Syndikat-bestehend aus Grundgesellschaft und Verkaufsgesellschaft- der Normalfall. Es sei jedoch ausdrücklich darauf verwiesen, dass ein Organverhältnis beim Kartell oder Syndikat nur zwischen Grund= und Verkaufsgesellschaft angenommen werden kann:[1]

> "Unter Organschaft im Rechtssinne[2] ist dagegen der Fall zu begreifen, dass die Aufgabe der betreffenden Kapitalgesellschaft lediglich die ist, als "juristischer Direktor" die Geschäfte einer anderen Gesellschaft, regelmässig einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes oder eines nichtrechtsfähigen Vereines zu führen."

Der UmsSt-Senat betont einmal, dass die Kapitalgesellschaft bereits dem Wesen der Sache nach Organ sei,[3] so dass sich eine rein juristische Untersuchung der Organschaft im Einzelfall erübrige.

Irrwege der Organschaft

Es besteht in der Steuerliteratur oft die Forderung, dass die Verkaufsgesellschaft, die rechtlich betrachtet, Organ allein der Vereinigung der Mitgliedswerke ist, wirtschaftlich und in diesem Fall auch steuerlich gesehen, als Organ der einzelnen Mitgliedswerke zu betrachten. Es bestehen demn ch zwei Thesen der Organschaft:



---

1) Vergl. Irrwege der Organschaft
2) Vergl.: Schultze-Schlutius a.a.O. S. 31
ders.: "Die Doppelgesellschaft und das Steuerrecht" StW 37/ 989
3) Es sei auf das Urteil VA 97/24 vom 1o.2.25 verwiesen.

Wäre die Verkaufsgesellschaft, wie es teilweise von Kartellen und Syndikaten vorgeschlgen wurde, Organ eines jeden einzelnen Werkes, und kämen somit die Vergünstigungen der Organschaft in Betracht, so würde dies z.B. umsatzsteuerlich bedeuten, dass die Umsätze zwischen Organ-Verkaufsgesellschaft- und den beherrschenden Einzelwerken frei wären.(beachte Skizze)

Die zweite Auffassung verkennt, dass es sich bei der Frage nach der Organschaft der Verkaufs- und Geschäftsstelle um eine Frage handelt, die mit der Organschaft des Syndikats als solchem, d.h. genau genommen mit der Vereinigung der Mitgliedswerke, nichts zu tun hat. Sie ist daher abzulehnen.

Derartige Versuche, die Verkaufs- und Geschäftsstelle als eine Art von " halbem Organ" der einzelnen Mitgliedswerke aufzufassen, sind vom Umsatzsteuersenat stets zurückgewiesen worden. Für die Körperschaftsteuer jedoch konnten diese Ideen vor 1941 teilweise Geltung erlangen.[1]

Organschaft der Mitglieder

Abzulehnen ist auch der vielfach gemachte Versuch,die einzelnen Mitgliedswerke als Organe- Angestellte- des Verbandes hinzustellen.

O O O Werke

( ) Grundgesellschaft

( ) Verkaufsgesellschaft

Das würde bedeuten, dass die verschiedenen Unternehmen

---

1)Vergl.: KörpSt- Senat I A 401/32 vom 25.9.34 und 22.2.35

finanziell,
wirtschaftlich,
organisatorisch

vom Kartell oder Syndikat abhängig sind. Hieraus wird schon ohne weiteres ersichtlich, dass man sich bei einer derartigen Gestaltungsform dem Trust nähert und nichts mehr mit einem Kartell oder Syndikat gemein hat. An dieser Stelle stehen ausschliesslich Kartell-Zusammenschlüsse zur Diskussion. Die genannte Idee scheitert allein schon daran, dass die Mitgliedswerke keineswegs immer ihre gesamte Tätigkeit den gemeinsamen Verbandszwecken widmen.

Bedeutung der Organlehre für Kartelle und Syndikate

Die Organschaft im Rechtssinne wird nur bei solchen Zusammenschlüssen praktisch, die als Doppelgesellschaft gestaltet sind. Sie kann sich nur auf das Verhältnis der Verkaufsgesellschaft zu der ihr übergeordneten Vereinigung der Mitgliedswerke beziehen.

Schultze- Schlutius[1] kommt zu dem Ergebnis, dass "die Organschaft der verbandsmässigen Zusammenschlüsse gegenüber ihren Mitgliedswerken zu verneinen ist."

Er verteidigt diese Ansicht:

> "Es folgt dies ohne weiteres daraus, dass unter einem Verband schon rein begriffsmässig ein Zusammenschluss mit einem gewissen Selbstbestimmungsrecht und Aufsichtsrecht, einer Zwangsmöglichkeit gegenüber dem einzelnen Mitglied zu verstehen ist."

Auswirkungen der Organschaft bei den einzelnen Steuerarten

aa) bei der Umsatzsteuer
bb) bei der Körperschaftsteuer
cc) bei der Vermögensteuer

---

1) Vergl.: Schlutze- Schlutius a.a.O. S. 49

zu aa)
Die grösste Bedeutung kommt der Organschaft für die Umsatzsteuer zu. Die Umsätze der Organ-Untergesellschaft sind Umsätze der Organ-Obergesellschaft.

Umsätze zwischen Organ-Untergesellschaft und Organobergesellschaft sind demnach nicht denkbar.

zu bb) und cc)
Für die Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer liegen die Verhältnisse etwas anders. Die Tatsache, dass eine Gesellschaft Organ einer anderen ist, zeitigt hier nur mittelbar Ergebnisse. Sie liegen auf dem Gebiete des Gewinnausschlusses bei der Körperschaftsteuer. Eine Brücke zur Vermögensteuer schlägt die Treuhandidee.[1]

Gewinnausschluss
Die Verbindung von Organschaft mit Gewinnabführungsvereinbarungen liegt auf dem Gebiete der Körperschaftsteuer. Hat die Organschaft an sich für die Umsatzsteuer Bedeutung, so bildet der Gewinnausschluss sozusagen das Pendant für die Körperschaftsteuer.

Die Beziehungen zwischen beiden Gestaltungsmöglichkeiten liegen schon im Begriff Gewinnausschluss, der folgendermassen zu definieren ist:

Unter Gewinnausschluss- oder Gewinnabführungsverträgen(Vereinbarungen) versteht man Verträge, die neben der Vorlage einer Organschaft mehrere Bedingungen erfüllen:

aa)Es muss das volle Geschäftsergebnis der Untergesellschaft, oder zumindestens ein bestimmt abgegrenztes Teilergebnis, abgeführt werden.

---

1)Beide haben mit der Organschaft an sich nichts zu tun.

bb)Die Vereinbarung muss für längere Zeit berechnet sein.

cc)Die Obergesellschaft muss sich umgekehrt verpflichten, die Verluste, die der verpflichteten Gesellschaft entstehen, zu decken.

Am klarsten erscheint mir deshalb der Ausdruck "Gewinn- und Verlustausschlussvereinbarung" von Vier, da er den positiven sowie den negativen Erfolg berücksichtigt.[1]

zu aa)
In einem Urteil erkennt der Körperschaftsteuer-Senat[2] an, dass eine Organ-Untergesellschaft für ihre Tätigkeit eine gewisse Entlohnung erhalten könne und kommt so praktisch zu dem Ergebnis, dass die Organgesellschaft nur einen Teil der von ihr erarbeiteten Erträgnisse abzuführen braucht.

Anders eine frühere Entscheidung[3], die davon spricht, dass ein Gewinnausschluss nur in der Form möglich sei, dass die Organ- Obergesellschaft das volle Geschäftsergebnis der Organ- Untergesellschaft übernehme. Nach dieser Entscheidung ist es nicht möglich,dass die Organ-Untergesellschaft z.B. 8o % der von ihr erzielten Gewinne an die Organ- Obergesellschaft abführt und 2o % für sich behält.

Im ersten Augenblick scheinen die beiden Entscheidungen im Widerspruch zueinander zu stehen. Doch bei ernsthaftem Studium der ersteren stellt sich heraus, dass die Entscheidung auf die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses aufbaut und somit die Gewinnausschlussidee sekundär werden lässt, obgleich teilweise Gewinnausschluss de facto gegeben ist. In dem Röhrenssndikats-

---

1)Man beachte die verschiedenen Wortausdrücke für den gleichen Begriff:a)Aufermann:Gewinnabführungsvereinbarung a.a.O. S. 28 / b)Schultze-Schlutius:Gewinnausschluss a.a.O. / S. 37 / c)Vier:Gewinn-und Verlustausschlussvereinbarung

urteil wird ausgeführt:

> "Die Vereinbarung, dass die Verkaufs- und Geschäftsstelle (die Röhrenverband GmbH) lediglich als Treuhänderin tätig werden soll, ist anzuerkennen.."

Die Verkaufs- und Geschäftsstelle kann für ihre Tätigkeit eine Entlohnung erhalten.(Behandlung des sogenannten Mehrs- "Mehr" der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz-)

Schultze- Schlutius schreibt dazu:

> "Sie betrifft also garnicht den Fall des Gewinnausschlusses, sondern der treuhänderischen Betriebsführung."

Der zweite Fall dagegen betrifft eine Kapitalgesellschaft, die als Betriebsabteilung einer anderen Kapitalgesellschaft anzusehen ist.

Gewinnausschluss bedeutet nach Schultze- Schlutius Einkommensverwendung und findet dort seine Grenze, wo die Verwendung des Einkommens in der gedachten Richtung nicht möglich -weil die Erträgnisse der Untergesellschaft bei dieser gebunden bleiben- oder nicht beabsichtigt- weil der Gewinn der Untergesellschaft oder Obergesellschaft nicht zur Verfügung gestellt und von dieser auch nicht in den Bilanzen ausgewiesen wird- ist.

b)Man braucht nicht unbedingt den Weg der Organschaft zu beschreiten, um die sogenannte " Doppelgesellschaft" als steuerliches Einheitsgebilde anzusehen.

Die Kartellsteuerverordnung 1941 hat ex autoritate die Doppelgesellschaft als eine einheitliche Steuerperson erklärt, anlehnend an die genannten Gedankengänge des wirtschaftlichen Einheitsgebildes.(§ 1 KartStVO)

---

2) vor.Seite/ Entscheidung I A 401/32 KörpSt-Senat RStBl 35/17 und StW 35/17o und RFH 37/151

3) vor.Seite/ Entscheidung I A 391/31 vom 31.3.33 (RStBl 34/ 684)

zu 4.)Treuhandgestaltung

Der Ausschluss eigener Gewinnerzielung und eigenen Vermögens beim Kartell und Syndikat wird in vielen Fällen mittels Treuhandgestaltung erreicht, was insbesondere steuerlich bedeutsam werden kann. Die Treuhandgestaltung bei Kartellen und Syndikaten geht darauf hinaus, dieselben nur für Rechnung ihrer Mitgliedswerke tätig werden zu lassen. Bei Syndikaten in der Form der Doppelgesellschaft wird dieser Gedanke dahin ausgedehnt, die Verkaufs- und Geschäftsstelle,die gesamte Vermögensverwaltung sowie die gesamten Geschäfte lediglich als Treuhänderin führen zu lassen.

In den Syndikatsverträgen und in den Satzungen kommt dies manchmal nur ungenügend zum Ausdruck. Man kennt dabei die verschiedensten Gestaltungsformen - und Möglichkeiten.

Treuhandgestaltungen

a)Man kann sogar dann ein Treuhandverhältnis annehmen, wenn all das, was das Syndikat aus dem Verkauf der syndizierten Erzeugnisse erlöst, an die Mitgliedswerke abgeführt wird, ohne dass sich in der Satzung des Zusammenschlusses ein Vermerk darüber befindet, dass er nur für Rechnung der Mitgliedswerke tätig werden soll.

b)Es sind auch Treuhandverhältnisse für bestimmte Vermögenwerte -etwa Rücklagen- bekannt, wobei als Treugeber die Gesamtheit der Mitglieder bezeichnet wird.[1]

c)Anders lagen die Verhältnisse bei dem Rheinisch-Westfälischen-Kohlen-Syndikat. Hier erstreckte sich die Vereinbarung des treuhänderischen Bestizes auf das

---

1)Vergl.:Die Röhrensyndikatsentscheidungen, a.a.O.

gesamte Vermögen , das die Kohlen-Syndikats AG in ihren Händen hielt; als Treugeber wurde zudem die Vereinigung der Mitgliedswerke benannt.[1]

Es dürfen jedoch keine Verschleierungen wirtschaftlicher Verhältnisse durch Treuhandgestaltungen erzielt werden, wie z.B. der Fall RFH 2/33 zeigt, wo darum gestritten wurde, ob ein Hamburger Grundstück einer von Engländern beherrschten GmbH voll oder nur treuhänderisch gehörte.

Bühler[2] geht in seinen Behauptungen noch weiter,in dem er nicht nur Steuerumgehung, sondern Steuerhinterziehung annehmen möchte, wenn Treuhandverhältnisse eingegangen und nicht kundgetan werden, um z.B. beim Treuhänder eine geringe Progression der Einkommensteuer zu erwirken.

Das Wesen des Treuhandverhältnisses[3] sehen RG und RFH[4] übereinstimmend darin, dass der Inhaber eines Rechts- der Treugeber- einem anderen- dem Treuhänder- ein Rechtsgut zu treuen Händen übergibt mit der Bestimmung, das Recht in eigenem Namen-und meist ohne Kundgabe des Treuhandverhältnisses nach aussen- auf alle Fälle aber im Interesse des Treugebers und nach dessen Weisungen auszuüben, nach Beendigung der Treuhand aber das Gut zurückzugeben.

In der genannten Entscheidung des Reichsfinanzhofs wurde für das Rheinisch-Westfälische-Kohlen-Syndikat

---

1)Dies bedeutet eine Durchbrechung des Gedankens des steuerlichen Einheitsgebildes

2)Vergl.: Bühler a.a.O. S. 131

3)Vergl. Bühler a. .O. S. 128

4)RFH Bd. 19/S.21 und RG 135/35o(1937

ausgesprochen,

> "dass es sein Vermögen treuhänderisch für die Vereinigung der Zeckenbesitzer verwalte und insoweit für dieses Vermögen selbst nicht steuerpflichtig sei."

Die Nutzungen des Gutes fallen im allgemeinen dem Treugeber zu, doch kann es sein, dass auch der Treuhänder die Nutzungen für sich verwenden darf,[1] so etwa als Entgelt für seine Treuhandtätigkeit.

Nur die Substanz des Gutes darf er nicht für sich verbrauchen.

Bei Treuhänderisch übertragenen Wirtschaftsgütern fallen also rechtsförmliches und wirtschaftliches Eigentum und Nutzungen auseinander.

Steuerrechtlich lässt sich aus der Definition des Treuhandverhältnisses ohne weiteres herleiten, dass es möglich ist, eine Besteuerung entweder auf Grund des einen oder anderen Merkmals durchzuführen. Bei der Lösung des Problems im Steuerrecht unterteilt man in der Regel erst einmal in

a) direkte
b) indirekte Steuern

und geht dann in der Behandlung jeweils verschieden vor.

a) Bei den direkten Steuern wird das Gut meist dem Treugeber zugerechnet, wobei man den Gedanken des wirtschaftlichen Eigentums in den Vordergrund rückt.[2]

---

1) Der Begriff der Treuhand steht dem nicht entgegen- RG 153/350

2) Vergl. StAnpG. § 11

0 0

Treugeber (steuerrechtliche Behandlung) Treuhänder

Diese steuerliche Behandlung trifft für die direkten Steuern zu:

Einkommensteuer
Körperschaftsteuer
Vermögensteuer
Erbschaftsteuer

§ 11 Ziffer 2 und 3 StAnpG. brachte die durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bereits vorbereitete und oft geforderte Anerkennung der Tatsache, dass bei treuhänderischer Übertragung von Eigentum wirtschaftlich die Substanz - und meist auch die Nutzung- nicht dem Treuhänder, sondern dem Treugeber zukomme.

Die Lösung geht darauf hinaus, dass das Treugut bei der Besteuerung durch direkte Steuern dem Treugeber zugerechnet und auch bei diesem erfasst wird.[1]

Insbesondere die Kartellsteuerverordnung 1941 hat sich eingehend mit dem Problem der Treuhandverhältnisse auseinandergesetzt und ihre steuerliche Zulässigkeit - unabhängig von bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsformen- grundsätzlich bejaht.[2]

b)Bei den indirekten Steuern kommt der rechtsförmliche Charakter stärker zum Ausdruck.

---

1)Auf die besondere Bedeutung der Treuhandverhältnisse bei Kartellen und Syndikaten wird bei der Erörterung künftiger Körperschaftbesteuerung noch eingegangen werden müssen.

2)Man vergleiche den Abschnitt dieser Arbeit: Kartellsteuerverordnung 1941

Rechtsverkehrsakte werden- in Beziehung auf das Treugut- nur zum Teil anders behandelt als bei gewöhnlichem Eigentumswechsel.

Auch Schultze-Schlutius nimmt zu diesem Treuhandgedanken bei Kartellen und Syndikaten Stellung. Er erachtet treuhänderische Betriebsführung für steuerrechtlich beachtlich und unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

a) Die treuhänderische Betriebsführung muss satzungsgemäss und tatsächlich der ausschliessliche Zweck der betreffenden Gesellschaft sein.

b) Einheitliche Anweisungen müssen vorhanden sein, womit jedoch nicht gesagt sein soll, dass eine treuhänderische Betriebsführung nur im Falle der Organschaft in Betracht kommt.

> "Ich habe, was die verbandsmässigen Zusammenschlüsse anbetrifft, keine Bedenken, eine derartige treuhänderische Betriebsführung in folgenden Fällen anzuerkennen:
>
> a bei Kartellen und Syndikaten in Form der Einheitsgesellschaft mit besonderem Verbandsbüro,
>
> b bei der Doppelgesellschaft seitens der Verkaufsstelle zugunsten der Vereinigung der Mitgliedswerke.
>
> c Die Beteiligten müssen die ihnen zustehenden Werte in ihren Bilanzen ausweisen."

Schultze- Schlutius folgert, dass bei verbandsmässigen Zusammenschlüssen eine treuhänderische Betriebsführung im allgemeinen nicht anzuerkennen ist, ausgenommen[1] die Verkaufs- und Geschäftsstelle derals Doppelgesellschaft gekleideten Syndikate.

---

1) Mit letzterer Ansicht steht er in krassem Gegensatz zu Bühler sowie der neueren Rechtsprechung. Diese nehmen hier Organschaft an.

Organschaft

Gewinnausschluss

Treuhand

Bei diesen drei Begriffen handelt es sich um Gestaltungsmöglichkeiten an sicht, die grundsätzlich miteinander nichts zu tun haben, wenng leich gewisse Wechselbeziehungen bestehen können.

An der Verschiedenheit der Begriffe ändert auch z.B. der Name " erweiterte Organtheorie"[1] für die Gewinnabführungsvereinbarungen nichts. Zu erwähnen ist noch, dass der OFH- 26.8.49[2]- es grundsätzlich abgelehnt hat, im Falle eines Organverhältnisses zugleich ein Treuhandverhältnis anzunehmen.

Treuhandverhältnis und Organverhältnis schliessen sich demnach nach der neiesten Steuerrechtsprechung aus.

zu 5.)Vergleich zwischen der
Gewinn-und Verlustausschlussvereinbarung
und den Bestimmungen der KartStVO 1941.

An dieser Stelle soll ein Vergleich zwischen den zwei genannten Möglichkeiten, Kartellen und Syndikaten eine Sonderstellung einzuräumen, durchgeführt werden. Darin wird versucht, die Vorzüge und Mängel beider Wege aufzuzeigen.

Die Organgesellschaft kann entweder ihren Gewinn selbst der Körperschaftsteuer unterwerfen oder ihn- auf Grund eines Gewinn- und Verlustausschlussvertrages- von dem Organträger übernehmen lassen. Für die Anerkennung eines solchen Vertrages ist jedoch das Voeliegen bestimmter

---

1)Vergl.: Aufermann;a.a.O. S. 28
Organschaft und Gewinnabführungsvereinbarung.
2)Vergl.: StuW 195o/ Nr. 22

Voraussetzungen Bedingung. Ein Gewinn- und Verlustausschluessungsvertrag wird von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn er für eine längere Zeit abgeschlossen ist. Den Beteiligten ist dadurch die Möglichkeit verwehrt, in jedem Jahr von neuem- je nach der entsprechenden Finanz- und Gewinnlage der Beteiligten- auf Grund eines solchen Vertrages- die Gewinn- und Verlustaufteilung zu regulieren. Theoretisch könnte sonst die Situation geschaffen werden, dass der Fiskus in jedem Jahr grosser Teile seiner Einnahmen verlustig geht, weil die in einem Organverhältnis stehenden Betriebe in einem Jahr, in dem einige Betriebe Verluste, andere Gewinne aufweisen, die Erfolge dieser Betriebe auf den Organträger verlagern, um so zu einer geringen Besteuerung zu gelangen.[1]

In einem Jahr allgemein hoher Gewinne bei allen Beteiligten unterliesse man dann die Gewinn- und Verlustausschlussvereinbarung; denn das könnte bei dem Organträger- sofern er einkommensteuerpflichtig ist- zu progressiven Sätzen und steuerlicher Mehrbelastung - im Gegensatz zu separater Besteuerung der Gewinne- führen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sich die Gewinn- und Verlustausschliessungsvereinbarungen bei Organschaften zum Vorteil wie zum Nachteil der Beteiligten auswirken können.

<u>Gewinnverlagerungsmöglichkeiten zwischen Kartell und Kartellmitgliedern im einzelnen</u>.
(nach den Bestimmungen der KartStVO)

Es soll hier nicht eine typische Einrichtung der Kartellsteuerverordnung behandelt werden, sondern

---

1) Es besteht auch die Möglichkeit, dass nur der Gewinn oder Verlust eines Betriebsteiles übernommen wird. Steuerberater-Jahrbuch 1950-S. 185

eine Möglichkeit, die man 1941 den Kartellen und Syndikaten von Seiten des Fiskus einräumte und die auch in einer künftigen Kartellsteuerverordnung- ob in gleicher oder abgeänderter Form- berücksichtigt werden kann. Danach hat es das Kartell in der Hand, ob es den Gewinn selbst der Körperschaftsteuer unterwerfen will, oder ob die Kartellmitglieder ihre Gewinne einzeln - jeweils nach ihrer Rechtsform- zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer heranzuziehen haben.

Werden die Gewinne beim Kartell oder Syndikat versteuert und erfolgt dann eine Verteilung derselben an die Mitgliedswerke, so sind diese, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, bei diesen nicht steuerpflichtig.[1]

Bei der Wahl des zu begehenden Besteuerungsweges stehen die Erwägungen um die Steuerhöhe an dominierender Stelle.[2]

Handelt es sich um Kartelle mit Mitgliedswerken in der Form der Kapitalgesellschaft, so wird diese Überlegung weitgehend überflüssig, da in jedem Falle ein proportionaler Satz zur Anwendung gelangt.

Bei Zusammenschlüssen von vorwiegend Einzelsteuerpflichtigen dagegen spielt die Frage:

Einkommensteuer
(progressive Steuersätze)
oder
Körperschaftsteuer
(proportionale Sätze)

eine massgebliche Rolle bei der Überlegung: wo soll

---

1) Vergl.: KartStVO 1941 § 4 a.a.O.

2) Bei der Erörterung der Frage: " Warum besteht bei Kartellen und Syndikaten die Tendenz zur Einzelbesteuerung der Mitgliedswerke"? ist bereits auf dieses Kriterium hingewiesen worden.

man die Gewinne eines Kartells oder Syndikats versteuern lassen, beim Kartell selbst oder bei den Mitgliedswerken?

Ein Gewinn- und Verlustausgleich- um den gleichen Wortausdruck aus den Regelungen über Organschaften des Vergleiches halber zu benutzen- ist bei Kartellen und Syndikaten ebenfalls möglich. Der Weg hierzu ist anschliessend an die Organlehre aufgezeigt worden.

Zusammenfassende Gegenüberstellung der Gewinn-und Verlustausgleichsmöglichkeiten bei Organschaften und Kartellen, Syndikaten.

Der Versuch, einen Vergleich dieser Möglichkeiten bei zwei verschiedenen Wirtschaftsformen zu unternehmen, ist schon von Vier[1] gewagt worden, doch in sehr knapper Form und nur in Andeutung der jeweiligen Tatbestände bei Organschaften und Kartellen, ohne im eigentlichen Sinne zu einem Vergleich zu schreiten. Ebenfalls sind die Gewinnverlagerungsmöglichkeiten zwischen Kartell und Kartellmitgliedern völlig unzureichend behandelt worden. Lediglich die Frage der Progression wurde angeführt. Die eigentliche Problematik-Ausgleich von Verlusten und Gewinnen aller Werke- blieb ausser acht.

Zusammenfassend soll hier gesagt werden, dass grundsätzlich bei beiden Wirtschaftsformen

a) Möglichkeiten zur Abwendung der Progression der Einkommensteuer bestehen,

b) Gewinn- und Verlustausschlussvereinbarungen gesetzlich verankert sind.

Nachteilig für Organschaften wirkt sich die Verpflichtung aus, die Gewinn- und Verlustausschlussvereinbarung auf mehrere Jahre zu treffen. In der

---

1) Vergl.: Vier, a.a.O. S. 115

Kartellsteuerverordnung von 1941 ist eine derartige Bedingung zur Zulässigkeit der Verlagerung der Gewinne und Verluste nicht zu finden.

Auch Vier[1] stellt sich eindeutig auf den Standpunkt, dass die Wahlmöglichkeit durch keine gesetzliche Bestimmung eingeschränkt sei und für jedes Jahr von neuem ausgeübt werden könne.

Es wäre demnach zu prüfen- oder in einer neuen Kartellsteuerverordnung festzulegen- ob für Kartelle und Syndikate effektiv eine jährliche Wahlmöglichkeit des Besteuerungsweges besteht, bezw. künftighin bestehen soll. Ich glaube, dass es für beide Interessenpartner eine geeignetere Lösung wäre, bei einer künftigen grundsätzlichen Bejahung dieses Alternativweges die Ausübung desselben den Organverhältnissen analog zu gestalten. Es handelt sich ja sowieso um steuerrechtlich ähnliche Gestaltungen.

Sonderstellung der Kartelle und Syndikate innerhalb der Marktordnung.
(Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)

Es hat nicht an Versuchen gefehlt, dieser Art von Unternehmungszusammenschlüssen auch eine Sonderstellung unter dem Gesichtspunkt der Marktordnung zuzuweisen.[2] Friedrich beschäftigt sich in der Hauptsache mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und versucht ihn für Kartelle und Syndikate weitgehend abzulehnen.

Er betrachtet demgemäss einen Geschäftsbetrieb nur dann als einen wirtschaftlichen, wenn seine Tätigkeit in der Wahrnehmung von Funktionen besteht, die vor Einrichtung des Vereins oder Verbandes , der ihn betreibt, den einzelnen Mitgliedern des Verbandes oblegen und einen Teil ihres gewerblichen Betriebes gebildet haben.

---

1) Vergl.: Vier, a.a.O. S. 125
2)Vergl.: Friedrich in IndustSt 36/ S. 225

Er meint jedoch, dass die marktordnende Tätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht begründen könne, weil diese etwas zusätzliches darstelle.

Soweit ein Verband eine marktornende Tätigkeit entfalteregele er den ungestörten Ablauf der Dinge gewissermassen von oben herab.

Der Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes von Friedrich ist unbedingt zuzustimmen. Seine weitere Argumentation ist auf einem wirklichkeitsfremden Gedankengut aufgebaut, sodass es hierüber keiner weiteren Erörterung bedarf.

Es verwundert nicht, Friedrich unter den eifrigsten Verfechtern der KartStVO 1941 wiederzufinden, die bekanntlich eine einseitige Tendenz der Begünstigung aufweist und aus diesem Grunde auch gern mit dem Ausdruck: wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb " operiert.

Weiter sind die Ausführungen von Veiel anzuführen, der sich mit Marktordnung und -Aufbau sowie Gesellschaftsteuer auseinandersetzt. Veiel kritisierte z.B. die Rechtsprechung des KapVerkSt- Senats, die darauf hinausging, dass Zahlungen, die einem Verband im Hinblick auf die Durchführung derartiger Massnahmen von seinen Mitgliedern geleistet wurden, der Kapitalverkehrsteuer zu unterwerfen waren.

Veiel griff diese Rechtsprechung stark an, indem er betonte, die Marktordnung diene dem planvollen Aufbau der deutschen Wirtschaft.
Mit derart allgemeinen Feststellungen kann man jedoch kein spezielles steuerliches Problem lösen.

---

1)Schultze- Schlutius a.a.O. S. 29 sowie StW 34/425

G. Grundordnungen der Betriebssteuer und Kartelle

1.) Entwicklung der Betriebssteuer

Es hat in der steuerwissenschaftlichen Literatur nicht an Anregungen und brauchbaren Vorschlägen zur Erzielung einer gleichmässigen Belastung des Betriebsgewinnes ohne Ansehung der Rechtsform gefehlt.

Schmölders[1] hat schon im Jahre 1942 einen Vorschlag zur Betriebssteuer auf der Grundlage der Sollbesteuerung gemacht.

Auch andere namhafte Wissenschaftler wie Bühler,[2] Fischer[3]... haben sich mit diesem Problem beschäftigt. Im Jahre 1947 folgte Boettcher mit einem Vorschlag des Betriebssteuerrechts.[4]

Nach eingehenden Beratungen in einem kleinen Sachverständigenausschuss wurden dann im Jahre 1949 auf Anregung der " Verwaltung der Finanzen" drei Vorschläge zu einem Betriebssteuergesetz herausgebracht, wovon jeder einzelne für sich eine brauchbare Lösung darstellen könnte.[5]

Welchem von den bestehenden, insbesondere von den letzten drei Vorschlägen bei einer Gesetzesfassung der Vorzug gegeben wird, bleibt abzuwarten, denn obgleich der Bundesminister der Finanzen schon mehrere Male die Einführung der Betriebssteuer im Rahmen einer organischen Steuerreform angekündigt hat, ist es bis jetzt noch nicht dazu gekommen.
So ziemlich alle Vorschläge gehen von denselben Zielsetzungen aus, nämlich:[6]

---

1) Vergl.: Schmölders "Steuerumbau als Aufgabe für heute" Finanzarchiv 1942 Bd. 9 Heft 2 S. 246
2) Bühler: "Steuer und Gesellschaftsform" StW 1943/81
3) Fischer: "Um ein Unternehmungssteuerrecht" StW 1942/601
4) Vergl.: StW 1947/ 67
5) Vergl.: StW 1949 Nr. 11 S. 1022-Sonderdruck
   Vergl.: Vier, a.a.O. S. 122
6) Vergl.: StW 1949/ 935

a)Förderung und Schonung der Kapitalbildung,

b)Gleichbehandlung aller gewerblichen Unternehmen betreffs ihrer steuerlichen Belastung.

Bei Einführung der Betriebssteuer würde die Umgründung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften - und umgekehrt- , die Gründung von Vertreibsgesellschaften und Aufspaltung von Personenunternehmen in eine Verpachtungs- und in eine Betriebsfirma ihren steuerlichen Reiz verlieren.

> "Die Rechtsform eines Unternehmens wird dann nach allgemeinen wirtschaftlichen Grundsätzen gewählt und nicht mehr von steuerlichen Notwendigkeiten diktiert."[1]

2.)Betrachtung der KartStVO unter dem Gesichtspunkt der Grundgedanken der Betriebssteuervorschläge.

Wenn man die Kartellsteuerverordnung daraufhin untersucht, inwieweit in ihr die Grundgedanken der Betriebssteuervorschläge verwirklicht sind, so könnte man sie für ein Gesetz aus neiester Zeit halten.Und doch besteht sie schon seit dem 2o.12.1941
Die Verordnung bestimmte in § 1 , dass Kartelle ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform , unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein sollten und verwirklicht damit eines der Hauptziele der Betriebsbesteuerung: nämlich den Fortfall steuerlicher Überlegungen bei der Wahl der Rechtsform einer Unternehmung.Die Kartellsteuerverordnung ging in § 1 noch einen Schritt weiter, indem sie die Syndikate ,.die in Form der Doppelgesellschaft -Grundgesellschaft und Verkaufsgesellschaft- organisiert waren, körperschaftsteuerlich zu einem Subjekt erklärte.Es gehörte fürwahr Mut dazu, diese Bresche in die

---

1)Vergl.Vier a.a.O. S. 124

alten herkömmlichen Steuergrundsätze und-Anschauungen zu schlagen. Es geschah wohl in erster Linie aus Gründen der Vereinfachung für Fiskus und Steuerpflichtigen; und doch waren es nicht allein diese praktischen Motive, die hierbei eine massgebliche Rolle spielten, sondern schon Elemente, die in den heutigen organischen Steuerreformvorschlägen zu finden sind und die viele Gegner haben.

Nach § 1 KartStVO 1941

> "Kartelle und Syndikate, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, sind ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, unbeschränkt vermögensteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig. Kartelle und Syndikate in Form der Doppelgesellschaft bilden für die Körperschaftsteuer und für die Vermögensteuer eine einheitliche Steuerperson und für die Gewerbesteuer einen einheitlichen Steuergegenstand."

waren auch Kartelle in Form der Personengesellschaften persönlich körperschaftsteuerpflichtig; Ein Optionsrecht, wie es jetzt in dem neuen § 32 b EStG vorgesehen ist, bestand 1941 noch nicht.

Optionsrecht [1]

> "§ 32 b EStG 1951/ 52
> Steuerpflichtige, die im Veranlagungszeitraum und in den darauffolgenden zwei Veranlagungszeiträumen ihre gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grund ordnungsmässiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, können auf Antrag hinsichtlich dieser Einkünfte die Anwendung des Körperschaftsteuergesetzes nach Massgabe der Absätze 2 bis 6 verlangen."[2]

Die Kartellmitglieder in der Form eines Personen- oder Einzelunternehmens konnten daher beim Kartell ihren Einfluss geltend machen, dass der auf sie entfallende Gewinnanteil beim Kartell nur in der Höhe auf sie verlagert

---

1) Vergl.:"Das gesamte Einkommensteuerrecht" II 1948-53" einschl. 1953- Kuntze- Hatnick

2) Absätze 2 bis 6 geben Einzelbestimmungen über Umfang, Abzüge, Sonderausgaben etc.

wurde,dass ihre Einkommensteuer gerade-unter Berücksichtigung der Progression- den gleichen Satz wie der Prozentsatz der Körperschaftsteuer erreichte. Der nicht verlagerte Gewinnanteil konnte beim Kartell zu dem Prozentsatz der Körperschaftsteuer herangezogen und dann steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet worden.

In der Literatur, so auch bei Vier[1] schliessen damit die Überlegungen über die Auswirkungen dieser Bestimmungen.Völlig ausser acht gelassen werden jedoch die unterschiedlichen mittelbaren Folgen dieser Behandlung bei den jeweiligen Unternehmen. Handelt es sich,nachdem die Gewinne beim Kartell oder Syndikat der Körperschaftsteuer unterworfen waren, bei den Unternehmen, die die versteuerten Gewinne erhalten, um Einzel- oder Personenunternehmungen, so wird bei diesen eine Doppelerfassung vermieden. Anders gelagert ist der Fall jedoch bei Kapitalgesellschaften, so sie versteuerte Beträge ausgeschüttet erhalten. Bei ihnen sind diese körperschaftsteuerfrei, doch bei weiterer Ausschüttung an ihre Aktionäre fallen die gleichen Beträge wiederum unter eine Einkommensbesteuerung.

Man hat wohl in diesen Fällen eine dreifache Besteuerung abwenden können, nicht aber eine Doppelerfassung.

Man kann hier mit Recht einwenden, dass diese "normale" Doppelbesteuerung einheitlich alle Kapitalgesellschaften erfasse, gleich welchen Zusammenschlüssen sie angehören oder welchen Zielen sie nachstreben.[2]

Die Kartellmitglieder, die zum Kreis der Einkommensteuerpflichtigen gehören, werden mithin zu einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft aus steuerlichen Gründen keine Veranlassung haben. Das gilt dann uneingeschränkt, wenn sie ihre gesamte Produktion durch das

---

1)Vergl.: Vier a.a.O. S. 126

2)Es soll hiermit keineswegs eine Abschaffung dieser Doppelbesteuerung bei Kapitalgesellschaften allgemein zur Diskussion stehen. Gemeint sind ausschliesslich die Beträge, die den totalen Zusammenschluss durchlaufen.

Kartell veräussern lassen.

Kartellmitglieder in Form der Aktiengesellschaft könnten eine Rückwandlung in eine einfachere Stufe erwägen. Es ist schon betont worden, dass dies kein typisches Kartellsteuerproblem ist, da alle Aktiengesellschaften von der Problematik der Doppelbesteuerung betroffen werden. Dennoch greift diese Erwägung in kartellsteuerliche Überlegungen hinein, insbesondere, wenn der Verkauf der gesamten Produktion durch das Kartell oder Syndikat läuft.

Diese und andere e.a. Gründe lassen die Aussage von Vier[1]

> "Die Kartellsteuerverordnung hat damit den Grundgedanken, die steuerliche Belastung ohne Rücksicht auf die Rechtsform eines Unternehmens gleich zu halten, für ihren Geltungsbereich verwirklicht."

zu optimistisch erscheinen.

Zu einseitig erscheint ferner der Satz seiner Arbeit, der ein abschliessendes Urteil über die Kartellsteuerverordnung 1941 geben will:

> "Durch die Begrenzung der steuerlichen Belastung des Betriebsgewinnes auf höchstens 50 % hat sie auch dem zweiten Grundgedanken der Betriebssteuervorschläge, die Kapitalbildung zu schonen und zu fördern, in etwa Rechnung getragen."

3.)Nachteile einer Betriebsbesteuerung[2].

Bei der wirtschaftlichen Diskussion einer neuen Idee soll man nicht in den Irrtum verfallen, bei dieser nur Vorteile zu sehen.

a)Ist es überhaupt möglich und wirtschaftlich zweckmässig, alle Betriebe, gleich welcher Rechtsform,

---

1)Vergl.:Schlusswort Vier .a.a.O. S. 126

2)Vergl.: Aufermann, a.a.O. S. 30

in die gleiche steuerliche Behandlung zu zwängen?Sind die einzelnen Formen nicht viel zu heterogen, als dass man sie gleichstellen könnte.§ 4 des Entwurfs führt 11 verschiedene Befreiungsgründe an(hauptsächlich für gemeinnützige Unternehmungen) und schaltet dadurch die heterogensten Elemente aus.

Dennoch bleibt die gesamte gewerbliche Wirtschaft erfasst. Sehr zum Bedauern der Konsumgenossenschaften sind diese nicht in § 4 , Ziffer 8 erfasst, der ausdrücklich nur die Hauberg-Wald-Forst-und Laubgenossenschaften freistellt.

b)Die Betriebssteuer führt gewissermassen zur Schaffung eines Zweckvermögens, das Betrieb und Inhaber trennt. Soweit es sich um einen Einzel -oder Personenbetrieb handelt, ist diese Trennung neu und nicht leicht zu verstehen. Den juristischen Personen ist der Gedanke keineswegs fremd, denn schon im bestehenden Steuersystem ist die Trennung durchgeführt,die sich in Körperschaft-und Einkommenbesteuerung äussert.

4.)Betriebssteuer und künftige Kartellsteuerregelung.
Von den in einem umfassenden Gutachten erstatteten drei alternativen Gesetzesentwürfen hat nach Ansicht von Steuerexperten[1] der erste Entwurf die meiste Aussicht, früher oder später einmal Gesetz zu werden .Er soll aus diesem Grunde eine kurze Skizzierung erfahren:

a)"Ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform unterlie en der Betriebssteuer alle Betriebe, deren Gewinn auf Grund ordnungsgemässer Buchführung zu ermitteln ist."(§ 1)

b)"An die Besteuerungsform ist der Betrieb für 3 Jahre gebunden."(§ 1)

---

1)Vergl.Prof.Aufermann, a.a.O. S. 188

c)"Anrechenbarkeit der Betriebssteuer auf die Einkommensteuer. Die Betriebssteuer wird nach Massgabe der einkommensteuerlichen Vorschriften auf die Einkommensteuerschuld der Betriebsinhaber, Mitinhaber oder Gesellschafter angerechnet."(§ 7)

Somit ist beabsichtigt, die Betriebssteuer , soweit sie auf den Teil des Betriebsgewinnes entfällt, welcher zur Ausschüttung oder Entnahme gelangt, auf die persönliche Einkommensteuer des Empfängers anzurechnen.

> "Somit wäre die Betriebssteuer nicht mehr oder nicht weniger als eine später zu zahlende Einkommensteuer."[1]

Man kann sogar so weit gehen, dass man sie als eine spezielle Erhebungsform der Einkommensteuer bezeichnet. Die Körperschaftsteuer fällt dann automatisch fort.

Die Anrechnungsidee ist so konsequent durchgeführt, dass eventuell die vom Betrieb gezahlte Betriebssteuer dem Inhaber oder den Gesellschaftern zurückerstattet werden muss, deren Einkommen eine geringere oder garkeine Steuerschuld auslöst.

Aufermann sieht den Betrieb im Rahmen dieses neuen Betriebssteuergesetzentwurfes als eine sogenannte "Durchgangsstelle" an, immer aber als ein effektives passives Steuersubjekt.

zu a)
Es steht ausser Zweifel, dass künftige Kartelle und Syndikate in das neue Betriebssteuergesetz steuerlich eingeordnet werden könnten, es sei denn, man beginnt wieder die alte Diskussion um den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieg. In § 2 des Entwurfes wird nämlich

---

1)Vergl.Aufermann, a.a.O. S. 30

gesagt:

> "..Als Gewerbebetrieb gilt auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nicht rechtsfähigen Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb(ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) unterhalten."

Doch eine Erörterung darüber soll an dieser Stelle nicht weitergeführt werden, da sie ihren Niederschlag bei Abfassung der KartStVO 1941 bei Asseyer-Sander[1] gefunden hat.

Grundsätzlich würden Kartelle und Syndikate unter ein Betriebssteuergesetz fallen müssen. Eine gesonderte Verordnung über ihre Besteuerung betreffs der Gewinne würde sich erübrigen. Kartelle würden dann keine Sonderbehandlung mehr erfahren, sondern den Bestimmungen unterliegen, die für alle Arten der gewerblichen Betriebe und Betriebszusammenschlüsse- obgleich im Gesetzesentwurf nicht ausdrücklich auf wirtschaftliche Verbände hingewiesen ist- Geltung haben.
Dies würde jedoch ein Schritt nach rückwärts sein, da man-infolge des Sondercharakters der Kartelle und Syndikate, 1941 diesen ja eigens eine eigene Verordnung geschaffen hat.

Andererseits soll auf keinen Fall der Gedanke der Betriebssteuer bei Kartellen und Syndikaten aufgegeben werden, denn er war bereits ein Element der damaligen Verordnung und sogar der erste Schritt-wenn auch nur für eine spezielle Gruppe in der Wirtschaft- dieser Idee zur Verwirklichung zu verhelfen.

Es wird demnach vorgeschlagen, den Gedanken der Betriebsbesteuerung-analog den Vorschriften des Betriebssteuergesetzes-in die künftigen steuerrechtlichen Bestimmungen für Kartelle und Syndikate einzubauen bezw. beizubehalten, jedoch in einer separaten Verordnung für Kartelle und Syndikate.

---

1)Vergl.: DStZ a.a.O. S. 265

Die Forderung erscheint unlogisch, eine Wirtschaftsgruppe aus einer steuerlichen Gesamtheit wieder herauszunehmen, obgleich man sich im gleichen Moment bemüht, die Zusammenfassung einer grossen Anzahl von Betrieben zu erreichen.

Man sollte aber immer das kleinere Übel wählen, sofern man die Wahl hat, zwei Wege zu beschreiten, die beide, aus ihrer Natur heraus, verschiedene Mängel aufzuweisen haben.

Der Weg der geringsten Mängel und Nachteile für Fiskus und Steuerpflichtigen scheint dereiner separaten steuerlichen Kartellregelung für alle Steuern zu sein.

Ein derart komplexes Phänomen wie kartellmässige Zusammenschlüsse- Vertreter horizontaler Verflechtung in der Wirtschaft- verlangt eine Sonderbehandlung in wirtschaftlicher und steuerlicher Sicht.[1]

Zudem betrifft das noch zu schaffende Betriebssteuergesetz nur die Steuern, die auf der Vermögenspanne ruhen. Wollte man die Kartelle und Syndikate hierin eingliedern, so müsste man für die Mannigfaltigkeit der übrigen Steuern wiederum ein Torso-Sondergesetz schaffen.

---

1) Man vergleiche nur die harten Kämpfe um das neue Kartellsteuergesetz im Bundestag.

II. Vorschläge für die künftige Regelung der KörpSt.; VermSt.; GewSt.; UmsSt.; GesSt. der Kartelle und Syndikate.

1.) Körperschaftsteuer

Im Laufe der Entwicklung des Kartellsteuerrechts haben viele Grundgedanken im Körperschaftsteuer- und im Vermögensteuergesetz gleichzeitig Bedeutung erlangt. Da es sich bei Kartellen jedoch einmal um die Besteuerung der Vermögenspanne, die in der Regel nicht bei den Kartellen verbleibt, das andere Mal um ruhendes Vermögen, das bis zur Auflösung beim Zusammenschluss geführt wird, handelt, sollen auch die Vorschläge für künftig einzuschlagende Wege bei beiden Steuern nicht parallellaufen.

Das allgemeine Körperschaftsteuergesetz-unter das Kartelle und Syndikate bis 1941 fielen- knüpft grundsätzlich an die Rechtsform an. Da die Rechtsform der Kartelle und Syndikate verschieden ist, bringt dies eine steuerliche Behandlung mit sich, die je nach der Rechtsform verschieden ist. Das führt zu dem Ergebnis, dass wesensgleiche Gebilde- mit gleichen wirtschaftlichen Zwecken- steuerlich verschieden behandelt werden.

Ohne an eine Betriebssteuer zu denken, hat sich der RFH bereits in seiner Entscheidung I A 401/32 vom 25.9.1934/22.1.35 mit ähnlichen Erwägungen beschäftigt:

> "Das Gebot einer gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen wird in der Tat dazu führen müssen, solche Gebilde, die die gleichen wirtschaftlichen Ziele verfolgen, steuerlich nach gleichen Grundsätzen zu behandeln. Das kann aber weder dazu führen, die Rechtsform ausser acht, noch die besonderen Vereinbarungen unberücksichtigt zu lassen, die diejenigen getroffen haben, die jene Wirtschaftsgebilde ins Leben riefen. Da das KörpstG. die Steuerpflicht auf die Rechtsform stützt, kann bei Prüfung der subjektiven Steuerpflicht die Rechtsform im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht beiseite geschoben werden."

Obgleich man von Seiten des Fiskus schon vor der Kartellsteuerverordnung einer gleichmässigen Besteuerung nicht gleichgültig gegenüber stand, hatte man noch Furcht, den umwälzenden Vorschlägen der Betriebssteuer Raum zu geben.

Auf diesem Gebiet wird die immense Bedeutung der KartStVO 1941 sichtbar, die erstmalig die persönliche Steuerpflicht nicht mehr an die Rechtsform knüpfte- entgegen den Grundsätzen des Körperschaftsteuer-und des Vermögensteuergesetzes.

Diese Neuerung im Kartellsteuerrecht soll auch in eine künftige Kartellsteuerverordnung aufgenommen werden. Künftige Kartelle und Syndikate werden danach- unabhängig von ihrer Rechtsform- unter die Körperschaftsteuer fallen.[1]

Wenn man bejaht, dass die Besteuerung der Kartelle und Syndikate nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden sein soll, können sie die Form einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes, des nichtrechtsfähigen Vereines oder einer Kapitalgesellschaft haben. Die Körperschaftsteuerpflicht gilt somit auch dann, wenn die Kartelle oder Syndikate nach den sonstigen Grundsätzen)§ 3 KörpStG.) nicht als Einkommensträger anzusehen wären.

Mit der Unterwerfung aller Kartellzusammenschlüsse unter die Körperschaftsteuer sind nicht alle Fragen und Probleme gelöst.Wie soll z.B. diese Besteuerung im einzelnen vor sich gehen?Für die Kartelle, Syndikate in der Form der Kapitalgesellschaft ergäben sich keine weiteren Komplikationen; sie würden die Besteuerungsmodalitäten der übrigen Kapitalgesellschaften erfahren.

Zusammenschlüsse ohne Buchführung und Handelsbücher dagegen hätten mit immensen Rechnungsschwierigkeiten zu

---

1)Man vergleiche die Betriebssteuervorschläge.Eine Einkommensteuerpflicht von Kartellen und Syndikaten entfällt somit völlig.

kämpfen.

Um auch dieser Frage gerecht zu werden, sollen zweierlei Besteuerungswege aufgezeigt sein:

a) Besteuerung aller Kartelle und Syndikate wie Kapitalgesellschaften.

b) Grundsätzliche Besteuerung aller Kartelle und Syndikate wie Kapitalgesellschaften, jedoch mit dem Artcharakter entsprechenden Abweichungen.

zu a)
Auswirkung der Besteuerung aller Kartelle und Syndikate wie Kapitalgesellschaften.

Bei einer Unterwerfung aller Kartelle und Syndikate unter die steuerlichen Bestimmungen, wie sie für Kapitalgesellschaften gelten, würden sich gewisse Härten für einzelne Zusammenschlüsse nicht vermeiden lassen. Die Vorteile klarer und eindeutiger Verhältnisse bei der Steuerermittlung würden diese jedoch teilweise aufheben. Man könnte sich zudem der Ansicht der Kartellsteuerverordnung von 1941 anschliessen, die besagt, dass für den steuerrechtlichen Begriff: Kartell, Syndikat nicht die Eintragung ins Register und die äusserliche Benennung des Zusammenschlusses massgeblich sei, sondern der tatsächliche wirtschaftliche Charakter. Die Lösung dieser Frage dürfte dann nicht in einem Steuergesetz oder einer - Verordnung zu finden sein, sondern wäre Aufgabe von Kartellrechtlern und Kartellsteuerfachleuten. Dabei ist nicht zu übersehen, dass eine für jeden einzelnen Fall zutreffende Definition kaum gefunden werden kann. Dies ist nicht allein im Steuerrecht der Fall, sondern wird in allen Lebenssphären zu erkennen sein.

Bejaht man eine Besteuerung der Kartelle und Syndikate wie Kapitalgesellschaften, so entsteht sofort das Problem, inwieweit die kaufmännischen

Buchführungsverpflichtungen der Kapitalgesellschaften übernommen werden sollen, die unumgänglich für die Gewinnermittlung sind.[1]

Es kämen in Frage:

aa)Die Verpflichtung der Führung von Handelsbüchern- was im allgemeinen jedoch eine Eintragung ins Handelsregister voraussetzt-

bb)Kaufmännische Buchführung etc.

zu b)

Die genannten Schwierigkeiten wurden 1941 bereits erkannt. Aus Gründen der Billigkeit und Vereinfachung liess man deshalb von den allgemeinen Grundsätzen für Kapitalgesellschaften abweichende Regelungen zu.(z.B. betreffs der Vermögsnzuführungen.)[2]

Kapitalgesellschaften entstehen handelsrechtlich als Kapitalgesellschaften in der Regel erst mit der Eintragung.

Die Gleichstellung der Kartelle und Syndikate mit den Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Einkommensermittlung kann man nicht mit der Eintragung koppeln, da es dem Fiskus nicht zusteht, bestimmte Gesellschaftsformen auf diese Art zu erzwingen.Man könnte vielleicht die Gründung von Kapitalgesellschaften als Kartell-Syndikatszusammenschlüsse anregen, doch nie fordern.

Auf Kartelle und Syndikate müssten somit alle gesetzlichen Vorschriften, die nur eine Eintragung ins Handelsregister oder eine Verpflichtung zur Führung von Handelsbüchern voraussetzen, ohne weiteres Anwendung finden.Da jedoch bei einigen Vergünstigungen,z.B. Verlustabzug, ordnungsgemässe Bücher verlangt sind,bei Ausübung der mittelbaren Besteuerung ein deutliches

---

1)Vergl. § 5 EinkStG.

2)Es sei hierbei auf die Gesellschaftsteuer verwiesen, sowie auf die Regelungen der KartStVO 1941.

und klares Rechenwerk, so erscheint es ratsam,Buchführung, Rechenwerk und Bilanz dieser Kartelle und Syndikate weitgehend auf die Verhältnisse bei Kapitalgesellschaften abzustellen.

Während bei der Vermögensteuer ein Wahlrecht zwischen mittelbarer und unmittelbarer Besteuerung nur Kartellen zustehen soll, die keine Funktionen ausserhalb eigentlicher Kartelltätigkeit ausüben, kann dieser Gedanke bei der Körperschaftsteuer nicht in der stregen Form vertreten werden.

Sofern die Gewinne der Kartelle und Syndikate regelmässig an die Mitgliedswerke ausgeschüttet- und nicht zu Thesaurierungszwecken verwandt- werden, sollte ein weitgehendes Wahlrecht gewährt werden, um die Verlagerung der sachlichen Steuerpflicht auf die Mitglieder zu ermöglichen. Die Möglichkeit hierzu bietet die steuerliche Anerkennung von Treuhandgestaltungen. Zu den Treuhandverhältnissen[1] hat der Reichsfinanzhof in vielen Urteilen Stellung genommen und sie insbesondere in den letzten Entscheidungen und in der KartStVO 1941 weitgehend bejaht. Eswurde grundsätzlich anerkannt, dass treuhänderisch verwaltetes Vermögen und die Nutzungen daraus nicht als Eigenvermögen des Kartells oder Syndikats betrachtet werden kann.Es muss als fremdes Vermögen angesehen werden und demzufolge beim Treugeber-den Mitgliedswerken- versteuert werden. Allerdings muss die Verteilung des Gewinne unter den Bedingungen erfolgen, wie sie in der Verordnung 1941 aufgestellt wurden:übersichtliche und klare Darlegung der Verhältnisse in Rechenwesen und Bilanzen aller Beteiligten.[2]

Das Wahlrecht der Kartelle und Syndikate hat aber da seine Granze, wo eine Verlagerung der Steuerpflicht der Mitglieder zu Schwierigkeiten führen würde, d.h. wenn eine Nachprüfbarkeit unmöglich wird.

---

1)Die steuerlichen Folgen des Treuhandgedankens sind bereits angedeutet worden.

2)Das Treuhandvermögen muss bilanzmässig als Vermögen der Mitglieder behandelt werden.

Während bei den alten Kartellen zweifellos die Tendenz bestand, die Einzelbesteuerung zu erwirken, dürfte sich- nach der neuesten Tarifentwicklung im Einkommen- bezw. Körperschaftsteuergesetz- bei den Beteiligten ein gegenteiliger Wunsch bemerkbar machen. Wie bereits angedeutet, kann ein proportionaler Körperschaftsteuersatz bei Direktbesteuerung weitaus niedrigere Steuerbeträge zur Folge haben als Einzelbesteuerung, sofern die Einkommensteuer zur Anwendung gelangt.

2.)Vermögensteuer .

Aus der eingangs erwähnten Akkumulation der verschiedenartigsten Funktionen der Kartelle, die sich in den Formen der

Verkaufsgemeinschaften,
Nutzungsgemeinschaften,
Patentgemeinschaften,
Finanzkonsortien

darbieten, ist ersichtlich, dass diese Aufgaben nicht ohne ein gewaltiges Finanz- und Sachvermögen bewältigt werden können. Das z.T. beträchtliche Vermögen dieser Arten von Zweckgemeinschaften, die weit über den ursprünglichen Sinn der Kartelle und Syndikate hinausgewachsen sind, als zusammengesetztes Vermögen vieler Einzelwerke zu bezeichnen, trifft wohl nicht ganz den wirtschaftlichen Charakter. Treten insbesondere Aufgaben hinzu, die sich, wirtschaftlich betrachtet, nicht mehr unmittelbar aus dem eigentlichen Kartellzweck erklären lassen, wie etwa die Finanzierung der Mitglieder, so wird das Paradoxe einer steuerlichen Bestimmung, wie sie in der Verordnung 1941 ausgearbeitet wurde, augenscheinlich.

Weitaus wirklichkeitsnaher sind die Ausführungen[1]

---

1)Vergl.Urteil III A 8o/36 vom 11.2.37
RStBl 37/ 488 ; StW 1937/S.163 ; StW 1941/28

des Vermögensteuer- Senats vor 1941, der die Überlegungen von Friedrich bezüglich der Marktsonderstellung der Kartelle und Syndikate zurückweist.Er betont, dass das Kartell bei der Marktordnung nicht, wie der Regisseur im Theater hinter der Bühne bleibe, sondern in die Arena der privatwirtschaftlichen Auseinandersetzungen als kämpfender Teilnehmer hinabsteige.

Mit Hilfe dieser Argumentation gelangte er dazu, das Vermögen, das sich in den Händen selbst eines Konditionskartells befand, als Betriebsvermögen anzusehen.

Kuppelung des Vermögenbesteuerungsweges mit dem Vermögensumfang der Kartelle und Syndikate.

Obgleich eine Vermögenbesteuerung von selbst gegenstandslos wird, wenn sich beim Kartell oder Syndikat keine Vermögenansammlung befindet,wäre die Verkoppelung des Vermögenbesteuerungsweges mit dem Vermögensumfang doch ein möglicher Weg, das steuerliche problem einer Lösung entgegenzuführen.

Ziemlich einfach liegen die Verhältnisse z.B. bei einem Syndikat, das eigene Verarbeitungsanlagen für die Mitgliedserzeugnisse oder Versuchsanstalten,Hotels etc unterhält.Gemäss der Verkoppelungsidee käme hier in jedem Falle eine unmittelbare Besteuerung des Vermögens in Betracht. Ebenfalls wenig Schwierigkeiten bietet der Fall eines kleinen Verkaufkontors, das, ohne den Rückhalt der Mitgliedswerke, allein weder existieren noch eine wirtschaftliche Stellung oder Machtposition einnehmen könnte.

Einer Verteilung dieses Vermögens auf die angeschlossenen Werke stände steuerlich nicht im Wege- es sei denn, der Erfolg lohne den Aufwand der Verteilung nicht.-

Man wird dem entgegenhalten können, auch ein Syndikat -im Sinne der Verkaufsgesellschaft- entfalte keine wirtschaftliche Macht aus sich heraus, sondern

lediglich durch die dahinterstehenden Mitgliedswerke mit ihren Erzeugnissen. Dies stimmt insoweit, als man das Entstehen und Werden einer derartigen Vermögenskonzentration betrachtet, denn ohne die Kartell-Syndikatsmitglieder hätte die Verkaufsgesellschaft nie entstehen und so stark werden können. In der Diskussion über Kapital- und Machtkonzentration nimmt die Verkaufsgesellschaft eine derart autonome Stellung ein, die sich selbst bei Ausscheiden einiger oder mehrerer Betriebe nicht erschüttern liesse. Lösten sich selbst alle Betriebe von ihrer Zentralstelle, so bliebe dieser die Erfassung der nichtgebundenen Wirtschaft offen oder sogar Eigenproduktion.

Aus diesem autonomen Charakter heraus erklärt sich auch die Forderung nach unmittelbarer Vermögenbesteuerung der Kartelle und Syndikate[1], soweit die aufgezeigten Verhältnisse für sie zutreffen. Nach den Erfahrungen der Vergangenheit mit dieser Art von Zusammenschlüssen würde diese Möglichkeit bei vielen Kartellen und Syndikaten Anwendung finden müssen. Kartellen mit unbedeutendem Vermögen stände das in der KartStVO 1941 aufgezeigte Wahlrecht weiterhin offen.[2]

Eine technische Schwierigkeit bietet die Eingliederung der Kartelle und Syndikate in die eine oder die andere Gruppe, da die Grenzen immer flüssig bleiben werden. Einen Anhaltspunkt könnte vielleicht ein gewisser Vermögensprozentsatz bieten, der nicht überschritten werden darf, soll das Wahlrecht zur Anwendung gelangen. Gedacht ist z.B. daran, dass das Kartell- oder Syndikatsvermögen 5 % des Gesamtvermögens der Mitglieder nicht überschrieten darf. Der Satz wird folgendermassen errrechnet:

---

1) Gemeint ist die steuerliche Erfassung des Vermögens beim Kartell oder Syndikat selbst.

2) Bei der Einzelbesteuerung müsste die rechtliche Konstruktion mittels des Treuhandgedankens gefunden werden.

5 Mitgliedswerke besitzen z,B. folgendes Vermögen:

1oo		
1oo		
1oo		
5o	zus. 4oo RE	Syndikats-gesellschafts-vermögen
5o		2o RE

Die 2o Rechnungseinheiten bedeuten das Vermögen der Verkaufsgesellschaft, das 5 % der Summe der Vermögen des einzelnen Mitgliedswerke nicht überschreitet. Das Wahlrecht kann in diesem Falle zur Anwendung gelangen. Beträgt das Gemeinschaftsvermögen nicht 2o, sondern 4o Rechnungseinheiten, so findet die unmittelbare Vermögensbesteuerung statt.

Der Satz von 5 % soll keineswegs eine bindende Zahl darstellen; er dient lediglich der Veranschaulichung.

Sobald man sich von Seiten des Fiskus für den aufgezeiten Weg entschieden hat, ist es Aufgabe geeigneter Experten, die technisch richtige Verhältniszahl zu finden.

So fremd dürfte dem steuerrechtlichen Denken dieses Rechnen mit Zahlen nicht sein, da sich auch die Schachtelvergünstigung an konkrete Ziffern(25 %) hält und somit einen ähnlichen Weg beschreitet.

Den Kartellen und Syndikaten, die im Rahmen ihres begriffsmässigen Aufgabenkreises verbleiben, d.h. nur die unbedingt notwendigen Einrichtungen und Verwaltungsgebäude als Vermögen aufzuweisen haben, steht demnach- ähnlich wie in der KartStVO 1941- das Wahlrecht zwischen mittelbarer und unmittelbarer Besteuerung offen.Da die Vermögensteuer im nationalen Raum gewöhnlich einen einheitlichen proportionalen Satz kennt, wird wohl von Seiten der Kartelle und Syndikate dergestalt entschieden werden, dass man den Weg der geringsten arbeitsmässigen Belastung geht.

Kartellen und Syndikaten, die über riesige Kapitalmengen verfügen, steht die Vergünstigung des Wahlrechts nicht zur Verfügung. Sie werden direkt besteuert.
Warum sollten ihnen auch Sonderbehandlungen, wie sie für Kartelle gelten, zuteil werden, wo sie sich doch selbst- durch ihre Konzentrationsbewegungen- ausserhalb des Rahmens eines kartellmässigen Zusammenschlusses gestellt haben.

3.)Gewerbesteuer.

Bei einer künftigen Regelung der Gewerbesteuer für Kartelle und Syndikate ist unbedingt eine persönliche und sachliche Gewerbesteuerpflicht der Kartelle und Syndikate anzunehmen.Beide Formen nehmen auf jeden Fall gewerbliche Interessen wahr.

Die KartStVO 1941 liess es den Kartellen frei, das von ihnen verwaltete Gewerbekapital selbst zu versteuern oder die Versteuerung auf die Mitglieder zu verlagern.Sie sah jedoch die Schwächen dieser Regelung, sowie die Unbilligkeiten, die sich daraus für einzelne hebeberechtigte Gemeinden ergeben können. Aus diesen Gründen hat man sich schon damals die Tür offen gelassen, dass der betreffende Oberfinanzpräsident, in dessen Bezirk das für die Besteuerung des Kartells oder Syndikats zuständige Finanzamt gehört, eine den tatsächlichen Verhältnissen gerecht werdende Regelung treffen kann, sofern Unbilligkeiten entstehen.

Diese Ausweichbestimmung zeigt deutlich, dass man mit der Regelung nicht zufrieden war, jedoch nicht den Mut hatte, diese Modalität grundsätzlich zu verbieten. Den einzelnen Oberfinanzpräsidenten dagegen sollte die Verantwortung übertragen werden.

In der Steuerliteratur wird ein besonders krasses Beispiel herausgestellt, das sich ergeben kann, wenn

man eine Aufteilung der Gewerbesteuerpflicht bei Kartellen und Syndikaten erlaubt:[1]

> "Es sei hier der Fall eines Syndikats erwähnt, der rund 4o Mitglieder hat und in etwa 2ooo Gemeinden Verkaufsstellen unterhält. Das Syndikat wurde bei der Besteuerung des Einkommens nach den Grundsätzen der Röhrenverbandsurteile behandelt. Das Syndikat übte also nicht selbst eine gewerbliche Tätigkeit aus, sondern es waren seine Mitglieder als Unternehmer anzusehen. Jedes einzelne Mitglied hatte infolgedessen eine Betriebsstätte, wo das Syndikat eine Verkaufsstelle hatte. Es mussten also etw 4o x 2ooo=8o ooo Zerlegungsbescheide errechnet und 8o ooo Zerlegungsbescheide abgesandt werden. Jede Änderung der einheitlichen Gewinnfeststellung hätte wiederum 8o ooo Zerlegungsbescheide zur Folge gehabt. Ausserdem wären Tausende von Zerlegungsbeschwerden und anderen Anträgen der beteiligten Gemeinden zu bearbeiten gewesen."

Eine steuerliche Massnahme soll sich jedoch nicht allein von dem Gedanken des einfachsten Weges leiten lassen, sondern auch die wirtschaftlichen Tatbestände berücksichtigen, selbst wenn dies nicht immer zu einem bequemen Ergebnis führt.

Eine Rechtfertigung zu der aufgestellten Forderung nach Erfassung des Syndikatsverkaufsgesellschaft durch die Gewerbesteuer lässt sich auch durch folgende Argumentation erreichen:
Das Syndikat ist Unternehmer, wenn auch nicht Unternehmer eines Produktionsbetriebes, so doch eines auf den An= und Verkauf gerichteten Handelsgewerbes.

> "Dass das Syndikat gehalten ist, alles das, was es aus dem Verkauf erzielt, seinen Mitgliedern zur Verfügung zu stellen, steht, zumindest für die steuerliche Betrachtung, auf einem anderen Blatt."[2]

---

1) Vergl.: Asseyer.. a.a.O. S. 176

2) Vergl.: Schultze- Schlutius a.a.O. S. 25

Ähnlich urteilt auch Wewer[1], indem er ausführt:

> "Das Verkaufssyndikat soll sich aktiv im Wirtschaftsleben betätigen, soll durch wirtschaftliche Betätigung Einnahmen erzielen, es soll verdienen, wenn es auch den Überschuss abzuliefern hat.
>
> Im wirtschaftlichen Gebahren ist das Verkaufssyndikat nichts anderes wie jeder Kaufmann.
>
> Es muss Handel treiben, möglichst viel und möglichst gut verkaufen...
>
> Im Gegensatz zur Studiengesellschaft ist also das Syndikat dazu bestimmt, Einnahmen durch gewerbliche Tätigkeit auf dem Markt zu erzielen, die nach dem natürlichen Ablauf der Dinge zunächst einmal zur Deckung der eigenen Unkosten dienen."

Etwaige Störungen des Finanzausgleichs durch die Verlagerungsmöglichkeiten der einzelnen Steuern.

Es liegt zwar nicht direkt im Rahmen dieser Arbeit, finanzwissenschaftliche Betrachtungen bei der Besteuerung von Kartellen und Syndikaten in den Vordergrund zu rücken, doch verdienen diese eine kurze Betrachtung, da sie sich teilweise unmittelbar aus dem Kartellsteuerrecht herleiten lassen.

Nach den Bestimmungen der KartStVO 1941 lag es in der Hand der Kartelle und Syndikate, den Ort der Erhebung der Steuern zu bestimmen. Durch diese Verlagerung konnte statt der Körperschaftsteuer Einkommensteuer entstehen.

Diese Verschiebung von einer Steuerart zu einer anderen ist für den Finanzausgleich von untergeordneter Bedeutung.[2] Die Verlagerung der örtlichen Entstehung der Körperschaftsteuer z.B. stellt dem Finanzausgleich eine besondere Aufgabe.[3]

---

1) Vergl.: Wewer: Zur Gesellschaftsteuer bei Verkaufssyndikaten /InduSt 36 I /S.80

2) Vergl.: die Bedeutung der Verschiebung für die Kartelle, Syndikate sowie für ihre Mitglieder.

3) Vergl. Vier, a.a.O. S. 116

Die Einkommen- sowie die Körperschaftsteuer sind Steuern der Länder. Es war nicht ohne Bedeutung, ob die Körperschaftsteuer z.B. im Lande Nordrhein-Westfalen oder in Niedersachsen entstand.

> "Es muss Aufgabe der Bestimmungen über den Finanazausgleich sein, die Folgen der Verlagerung der Bemessungsgrundlagen abzufangen.[1] "

Gewerbesteuer der Kartelle und Syndikate und Gemeindeeinnahmen.

Die Gewerbesteuer fliesst den Gemeinden zu. Die Möglichkeit der Verlagerung der Gewerbesteuer, wie sie die KartStVO 1941 [2] vorsah, kann-wollte man sie bestehen lassen- für manche Gemeinden zu einer ungerechtfertigten Bevorzugung zu Lasten anderer Gemeinden führen. Findet die Besteuerung eines Kartells oder Syndikats nicht in der Gemeinde statt, in der dieses seinen Sitz hat, sondern in den Gemeinden, wo die Mitgliedswerke ihren Sitz haben, so ist dies zumindestens eine Benachteiligung der"Kartell-Gemeinde " und kann unter Umständen sogar zu einer Finanznot dieser Gemeinde führen, obgleich sich auf ihrem Gebiet riesige Anlagen,Gebäude, Einrichtungen zwecks Einkauf- oder Verkaufsregelung für die Mitglieder befinden.

§ 12 KartStVO 1941 berücksichtigte diese mögliche Unbilligkeit durch folgende Regelung:

" § 12

Sonderfälle:
Würde die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages nach den sonstigen Bestimmungen der Verordnung für einzelne der beteiligten Gemeinden zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führen, so hat der Oberfinanzpräsident eine Sonderregelung zu treffen, die den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.
Beteiligte Gemeinden sind auch die Gemeinden, die an den Steuermessbeträgen der Mitglieder beteiligt sind.

---

1)Vergl. Vier, a.a.O . S. 117

2)Auf diesem Gebiet sind dringende Änderungen notwendig.

> Die Regelung bedarf der Zustimmung des Reichsministers des Innern oder der von ihm bestimmten Behörde. Die Regelung kann auch nach der rechtskräftigen Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge des Kartells oder des Syndikats und der Mitglieder getroffen werden. Die Entscheidung des Oberfinanzpräsidenten ist endgültig."

Vier[1] kritisiert mit Recht diese sogenannte Ausgleichregelung für "offenbar unbillige" Fälle. Er argumentiert:

> "Für demokratisches Staatsdenken aber ist es unmöglich, dass die Entscheidung eines Oberfinanzpräsidenten in einer solch wichtigen Frage endgültig und damit unanfechtbar sein soll. Es muss zumindestens die Möglichkeit gegeben werden, dass von den Beteiligten eine unabhängige Revisionsstelle angerufen werden kann."

Aus den angeführten Überlegungen wird ersichtlich, dass eine Direktbesteuerung bei der Gewerbesteuer nicht zu umgehen ist und notwendigerweise in einer künftigen Kartellsteuerverordnung Aufnahme finden muss.

4.)Umsatzsteuer

a)Grundsätzliches

b)Umsätze:Werke-Grundgesellschaft

c)Umsätze:Grundgesellschaft-Verkaufsgesellschaft

d)Umsätze:Verkaufsgesellschaft-anonymer Käufermarkt

e)Zusammenfassung.

zu a)

Die Umsatzsteuer stellt die Leistung oder Lieferung in den Vordergrund. Folglich muss auch ein Träger der Leistung oder Lieferungen vorhanden sein, was von Steuerfachleuten für die verbandsmässigen Zusammenschlüsse keineswegs einheitlich angenommen wird.Das Umsatzsteuergesetz knüpft an den Begriff d s Unternehmers an, der selbständig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt.

Unabhängig von der Rechtsform ist somit die Voraussetzung allein die Beteilugung am rechtsgeschäftlichen Verkehr. Ob diese Voraussetzung aber bei

verbandsmässigen Zusammenschlüssen gegeben ist, ist nicht für jeden Fall zu bejahren, obwohl sie oft ein gewisses Eigenleben entfalten. Man denke nur an eigene Räumlichkeiten, eigene Buchführung, eigenes Vermögen, wenngleich von den Kartellen aus die Tendenz besteht, alle diese Dinge unter die Beteiligten aufzuteilen und sie wirtschaftlich und steuerlich unter diesem Aspekt zu betrachten.

zu b)

Eines der am schwersten zu lösenden Probleme bei der Besteuerung von Kartellen und Syndikaten scheint mir in der Entscheidung über die Bejahung -bezw. Ablehnung der Steuerpflicht auf Umsätzen zwischen den Mitgliedswerken und dem Syndikat als Ganzem zu liegen.

Es erhellt die Problematik dieser Frage, wenn man die letzten Statistiken berücksichtigt, die den Anteil der einzelnen Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen aufgliedern. Fast in allen Ländern gleichzeitig kristallisiert sich dabei die Tatsache heraus, dass die indirekte Besteuerung heute die Hauptbesteuerungsform darstellt und in verstärktem Masse in Zukunft darstellen wird.

Es handelt sich demgemäss um immense Summen, die hier zur Diskussion stehen, und die alljährlich entweder dem einen Interessenpartner- dem Fiskus- zufliessen oder auf privatwirtschaftlicher Seite verbleiben.

Die Bejahung oder Verneinung der Umsatzsteuerpflicht wird somit fast zu einer Gewissensfrage, die ein Sichbekennen zu der einen oder der anderen Seite verlangt.

Vergleicht man die Bemühungen und Versuche der Vergangenheit, eine möglichst für alle Beteiligten verständliche, wenn auch nicht immer voll zufriedenstellende Regelung anzustreben, so sieht man, dass die Bestimmungen der Vergangenheit ein stetiges Auf und Ab, Für und Wider darstellen.

Die grundsätzliche Einstellung des Fiskus zu diesem Fragenkreis sah vor der Kartellsteuerverordnung dergestalt aus, dass Binnenleistungen[1] auch dann umsatzsteuerpflichtig waren, wenn es sich bei dem Verband um eine reine Innengesellschaft handelte. Dass auch Binnenleistungen der Umsatzsteuer unterliegen, ergab sich aus dem Gesetz selbst.(§ 2 Abs.1 UmsStG. 1934)

Wie dort ausdrücklich gesagt wird, wird die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren eigenen Mitgliedern tätig wird.

Verschiedentlich wurde in der Steuerliteratur versucht, Organverhältnisse zu schaffen, um die Steuerpflicht abzuwenden, was jedoch zu möglichen und unmöglichen steuerlichen Gestaltungsformen führte.[2]

Eine Freistellung der Umsätze:Einzelwerke-Syndikat über die Annahme eines Organverhältnisses zu erreichen, ist auch heute nicht möglich, da hierfür eine einleuchtende wirtschaftliche Argumentation gegeben werden kann.

In der Behandlung der Organschaft ist dies bereits eundeutig zum Ausdruck gekommen. Möchte man sich aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus dennoch gegen die genannte Besteuerung wenden, so muss ein anderer Weg- über einen steuerlichen Grundgedanken- gefunden werden, um zu dem gewünschten Ergebnis zu gelangen. Eine Möglichkeit bietet die Fiktion des Vermittlungssyndikats . Keineswegs soll hier jedoch einer willkürlichen Gestaltung die Lanze gebrochen werden. Die jeweilige steuerliche Ausgestaltung des entsprechenden Kartells oder Syndikats soll sich an die wirklichen Gegebenheiten anschliessen bezw. auf ihnen aufbauen.

---

1)1)Binnenleistungen sind Leistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern, während man unter Aussenleistungen die Leistungen gegenüber dritten,fremden Personen zu verstehen hat.-Vergl.Schultze-Schlutius a.a.O.

2)Vergl.: Irrwege der Organschaft

Beim Neuaufbau eines Kartells oder Syndikats jedoch können folgende Überlegungen nicht unwichtig sein, wenn man die heutige Bedeutung der Steuer erkennt.

Dabei hat man die Möglichkeit, sich frei für die eine oder andere Gestaltungsform zu entscheiden und die Gegebenheiten danach auszurichten.

Es ist jedoch nicht möglich, z.B. ein Vermittlungssyndikat[1] anzunehmen, wenn vom Syndikat in eigenen Anlagen, Werkstätten... Weiterverarbeitungen, Umformungen, gewisse Arten von Verpackungen etc. vorgenommen werden.
Auch Lagerung zwecks Sortierung fällt unter die vermittlungsfeindlichen Tätigkeiten. Werden solche Arbeiten beim und vom Syndikat ausgeführt, so kann man niemals ein Vermittlungssyndikat annehmen.

Steuerlich einfach liegen die Verhältnisse bei den Kartellen im engen Sinne sowie bei den Vermittlungssyndikaten, da hierbei ein steuerpflichtiger Umsatz innerhalb des gesamten Zusammenschlusses nicht in Betracht kommen kann.

Wirckau untersuchte bereits 1936[2], ob sich auf diesem Wege nicht eine Vereinfachung erzielen liesse und machte den Vorschlag, das Lieferungssyndikat im Wege der Gesetzesänderung gemäss § 12 AO dem Vermittlungssyndikat gleichzustellen. Er ging davon aus, dass ein Unterschied zwischen Lieferungs= und Vermittlungssyndikat nicht gerechtfertigt wäre. Ich möchte mich dieser Meinung nicht anschliessen, da sehr wohl eine Funktionsverschiedenheit zwischen beiden Formen besteht, einmal steht die Funktion der Vermittlung, das andere Mal die Funktion der Lieferung im Vordergrund.

---

1) Beim Vermittlungssyndikat schliesst das Syndikat die Geschäfte nicht in eigenem Namen ab, sondern im Namen des von ihm vertretenen Lieferwerks. Das Syndikat nimmt eine agentähnliche Stellung ein.
2) Vergl.: Wirckau: StW 36/589/705 und StW 34/697

Dennoch steht dem Steuerpflichtigen auf diesem Wege eine Möglichkeit offen, die Ateuerpflicht abzuwenden, indem er nämlich dem Fiskus den Tatb. stand des Vermittlungssyndikats entgegenhält.
Er muss dabei darauf achten, dass die wirklichen Tatbestände den steuerlichen entsprechen. Damit rein äusserlich gewisse Beziehungen zwischen den Mitgliedswerken und den Abnehmern erkennbar sind, muss das Vermittlungssyndikat im Namen der Mitgliedswerke auftreten.Das Lieferungssyndikat dagegen wird in eigenem Namen tätig.

Vermittlungssyndikat-Lieferungssyndikat:[1]

Der Unterschied zwischen beiden liegt in der verschiedenen Zahl der Lieferungen, die in dem einen oderanderen Fall anzunehmen ist und in den sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen für die Beteiligten.

Beim Vermittlungssyndikat ist nur eine Lieferung, die des Werkes an die Abnehmer, anzunehmen- 4 % Umsatzsteuer-, Dazu tritt die Steuerpflicht des Syndikats. Das Syndikat ist grundsätzlich mit dem Unkostensatz, den es für die Verkaufsvermittlung erhält, steuerpflichtig-Steuersatz auch hier 4 % - .

Wenn man die Unkosten des Syndikats für die Verkaufsermittlung mit 5 % bemisst-obgleich die effektive Höhe Tatfrage ist- so wird man im allgemeinen die wirklichen Verhältnisse treffen.
4 % Umsatzsteuer von 5 % bedeutet aber eine weitere Belastung von o.2 %.Damit ergibt sich für das Vermittlungssyndikat, dass der Verkaufspreis, den das einzelne Werk erzielt, mit 4,2% Umsatzsteuer belastet ist.

Ein Beispiel soll dies erläutern:
Der Verkaufspreis beträgt z.B. 1oooDM.Dann hat das betreffende Mitgliedswerk hiervon zunächst 4 % Umsatzsteuer zu zahlen(4o DM). Ferner hat das Syndikat von 5 %

---

1)Syndikate sollen an dieser Stelle besonders herausgestellt werden, da die folgenden Probleme bei ihnen am deutlichsten auftreten.

dieser 1ooo DM(Syndikatsunkosten= 5o DM) 4 % zu entrichten.(2 DM). Das macht zusammen 42 DM oder 4,2% von 1oooDM .[1]

Bei den Lieferungssyndikaten ist der Unkostensatz, den das Syndikat für den Vertrieb der syndizierten Erzeugnisse erhält, umsatzsteuerfrei. Dagegen liegen beim Lieferungssyndikat zwei Lieferungen vor.

Das Werk hat seine Lieferung an das Syndikat zu versteuern.(4 %)Das Syndikat hat- beim Absatz im Grosshandelnochmals 1 % Umsatzsteuer zu entrichten.Dabei bleibt allerdings zu berücksichtigen, dass das Werk für seine Lieferung an das Syndikat nur den vom Syndikat erzielten Verkaufserlös abzüglich der Unkosten zu versteuern hat, die dem Syndikat durch den Verkauf entstehen. (Satz der Verkaufsunkosten etwa 5 %)

Der im Endergebnis belastete Verkaufserlös wird daher mit 4,o belastet. Es ergibt sich eine Mehrbelastung des Lieferungssyndikats gegenüber dem Vermittlungssyndikat um 6 DM. Das Bild kann sich jedoch umkehren, sofern es sich um den Absatz steuerfreier Massengüter handelt.(§ 4 Ziffer 4 UmsStG)[2]

Beispiel aa)
Von dem Verkaufserlös von DM 1ooo hat das Syndikat 1 % zu zahlen.(DM 1o) Von dem Verkaufserlös gehen 5 % Verkaufsunkosten ab= 5o DM. Den Betrag von 95o DM hat das Mitgliedswerk mit 4 % zu versteuern= 38 DM. Zusammen ergeben 38 DM und 1o DM = 48 DM.

Beispiel bb)
Zu versteuern sind lediglich 95o DM, die das Mitgliedswerk für seine Lieferung an das Syndikat erhält. 4 % von 95o DM= 38 DM.

---

1)Vergl.Schultze-Schlutius a.a.O. S. 68

2)Dies betrifft wichtige Rohstoffe und Halberzeugnisse Vergl."Umsatzsteuer" S. 5o Buchreihe:Finanz und Steuern Bd. 1/ 1953

Auf einfache Zahlen gebracht ergeben sich bei der Gegenüberstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung beider Syndikatsformen folgende interessante Raltionen, und zwar allein dadurch, dass man den Unkostensatz varieirt.[1]

1.Fall

Lieferungssyndikat		Vermittlungssyndikat	
Werk		Werk	5 RE
↓	95 RE	100 RE →	Syndikat
Syndikat		↓	
↓	100 RE		
Abnehmer		Abnehmer	

Es sind zu versteuern:		Es sind zu versteuern:	
aa) 100 RE zu 1% =	1 RE	100 RE zu 4 % =	4 RE
95 RE zu 4% =	3,8RE	5 RE zu 4 % =	0,2 RE
	4,8RE		4,2 RE

oder

bb) 95 RE zu 4%=3,8 RE

Es ergeben sich

4,8 RE
4,2 RE
0,6 RE zugunsten des Vermittlungssyndikats

oder

4,2 RE
3,8 RE
0,4 RE zugunsten des Lieferungssyndikats

1) Einmal wird der Unkostensatz des Syndikats mit 5 %, das andere Mal mit 20 % angenommen. Der Unkostensatz hat Provisionscharakter und fällt deshalb unter die Umsatzsteuer.

2.Fall

Lieferungssyndikat	Vermittlungssyndikat
Werk	Werk
↓ 8o RE	↓ 1oo RE → 2o RE
Syndikat	Syndikat
↓ 1oo RE	↓
Abnehmer	Abnehmer

Es sind zu versteuern:

aa) 1oo RE zu 1% = 1 RE
8o RE zu 4% = 3,2RE

oder

bb) 8o RE zu 4% = 3.2 RE

Es sind zu versteuern:

1oo RE zu 4 % = 4 RE
2o RE zu 4 % = o,8 RE
4,8 RE

Es ergeben sich

4,8 RE
4,2 RE
o,6 RE

oder

4,8 RE
3,2 RE
1,6 RE zugunsten des Lieferungssyndikats

Allein aus diesen grob gestalteten Beispielen wird ersichtlich, wieviele Faktoren- und in welcher Stärke- bei der Beurteilung des einen oder des anderen Besteuerungsweges massgeblich werden können. Während im ersten Fall die Berechnung von Seiten des Steuerpflichtigen gesehen noch nach beiden Seiten tendiert, je nachdem, ob man Grosshandelswaren oder Massengüter annimmt, kann im zweiten Fall das Lieferungssyndikat in jedem Fall als das günstigere angesehen.

1.Fall

Im ersten Fall mit dem geringen Satz von 5 % Syndikatats-unkosten-der Einfachheit halber zunächst einmal in gleicher Höhe für beide Syndikatsformen- wird der Umsatz des Syndikats von 1oo RE in der Regel mit dem begünstigten Grosshandelssatz[1] der Umsatzsteuer belegt werden können, da Syndikate soch selten an den letzten Konsumenten wenden.
Trotz des tieferen Satzes hat das Vermittlungssyn - dikat einen Vorsprung von o,6 %, da nur ein Umsatz im e.S. besteuert wird. 0,6 % können eine grosse Rolle spielen, wenn man bedenkt, in welcher Höhe die Umsätze z.B. in der Gross- oder Grundstoffindustrie monatlich und jährlich getätigt werden.

2.Fall

Es wurde absichtlich ein derart grosser Sprung in der Höhe der Syndikatsunkosten vorgesehen, um die Tendenz in der Preis- und Kalkulationsbewegung zu verdeutlichen, die sich mit der Veränderung der Unkosten anzeigt.

Bei einer Höhe von 2o % Syndikatsunkosten ergibt sich bei jedem Begünstigungssatz eine Steuerersparnis-entweder von o,6 % oder 1.6 % für die Gesamtheit des kartellmässigen Zusammenschlusses, sofern die Form eines Lieferungssyndikats vorliegt.

Als Ergebnis der Gegenüberstellung der beiden Fälle ist die Tendenz sichtbar geworden, dass sich mit steigender Höhe des Syndikatsunkostensatzes die umsatzsteuerliche Relation- aus der Sicht des Steuerpflichtigen- im Normalfall zugunsten des Lieferungssyndikats verschiebt.

Sollten in Sonderfällen Lieferungen an Private erfolgen, so fallen selbstverständlich die Grosshandelsbegünst igungen fort. Gleichzeitig verliert die gemachte Aussage ihre Gültigkeit.Im letzteren Falle ist die Schaffung eines Vermittlungssyndikats zu empfehlen.

---

1)Vergl.Umsatzsteuer § 7 Abs. 3, § 57 DB

Der Vereinfachung halber wurde hier die gleiche Höhe des Unkostensatzes für Lieferungs- sowie Vermittlungssyndikate angenommen, obwohl dies in der Praxis nicht immer gegeben zu sein braucht.

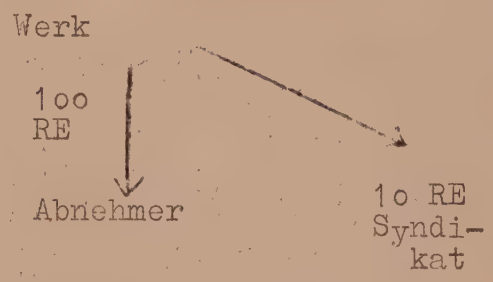
Nimmt man in dem genannten Beispiel zusätzlich an, dass sich z.B. die Unkosten beim Lieferungssyndikat weitaus höher stellen als bei der anderen Form, so ergeben sich wieder neue Relationen.

<u>Lieferungssyndikat</u>

Werk
↓ 8o RE
Syndikat
↓ 1oo RE
Abnehmer

Es sind zu versteuern:
1oo RE zu 1 % = 1 RE
8o RE zu 4 % = 3,2 RE
4,2 RE

<u>Vermittlungssyndikat.</u>



Es sind zu versteuern:
1oo RE zu 4% = 4 RE
1o RE zu 4 % = o,4 RE
4,4 RE

4,4 RE
<u>4,2 RE</u>
o,2 RE ergeben sich zugunsten des Lieferungssyndikats

Aus dem Ausgeführten ist ersichtlich, dass es nicht in jedem Falle ratsam ist, ein Syndikat als Vermittlungssyndikat zu gestalten.

Bei der Mehrheit der hier genannten Möglichkeiten ist es sogar umgekehrt, so dass man einem Steuerpflichtigen eher zu der Form des Lieferungssyndikats raten möchte, so-

fern er die verschiedenen günstigen Umsatzsteuersätze in Anspruch nehmen kann. Dennoch lässt sich keine allgemein günstige Form für die Umsatzbesteuerung nennen. Dies muss im Einzelfall vom Kartell oder Syndikat etwa nach vorliegender Berechnungsform-unter Berücksichtigung der verschiedenen Unkosten- und Steuersätze- ermittelt werden.

Anschliessend soll eine Frage diskutiert werden, die jedoch dem Wesensproblem nichts hinzufügen kann. Sie wurde erstmalig von Schultze- Schlutius aufgeworfen.

Schultze- Schlutius[1], der im allgemeinen eine Umsatzsteuerpflicht: Werke-Kartell oder Syndikat bejaht, indem er das Lieferungssyndikat als typische Form ansieht, schlägt ein Vereinfachungsverfahren vor, das in erster Linie einen Vorteil für die Verwaltung bringt. Er möchte bei Lieferungssyndikaten die von den Mitgliedswerken zu zahlende Umsatzsteuer für die Umsätze:Werke-Syndikat im Wege des Steuerabzugs beim Lieferungssyndikat erheben,[2] da das Syndikat das Entgelt, das die Mitglieder für ihre Lieferungen vereinnahmen, kennt. Das Syndikat ist ohne weiteres in der Lage, das Entgelt der Gesamtheit seiner einzelnen Mitglieder für ihre Lieferungen an es einwandfrei zu bestimmen. Er führt wörtlich dazu aus.:

> "Die Umsatzsteuer, die es für seine Mitgliedswerke entrichtet, braucht es dann im übrigen lediglich dem Erlös(Waren)-Konto zu belasten. Sie verteilt sich dann zwangsläufig auf die einzelnen Mitgliedswerke und zwar entsprechend ihren Lieferungen an das Syndikat und damit in der gleichen Höhe, wie sie von den Mitgliedswerken zu bezahlen wäre, wenn sie nicht vom Syndikat im Wege des Steuerabzuges eingehoben würde."

Bei diesem Vereinfachungsverfahren handelt es sich um einen einseitigen Vorteil für die Verwaltung.

---

1) Schultze- Schlutius sah die Probleme in erster Linie von der Seite des Fiskus. Er war z.Z. seiner Hauptveröffentlichungen Regierungsrat im Oberfinanzpräsidium Berlin-

2) Vergl. Schultze-Schlutius, a.a.O. S.99

Schultze-Schlutius sagt dies ziemlich deutlich,indem er hervorhebt, dass die Erhebung der Umsatzsteuer im Wege des Steuerabzugs der Steuerverwaltung ersparen würde, in alle und jede Einzelheiten des Abrechnungssystems hineinzusteigen. Als Vorteil für die Mitgliedswerke führt er an, dass eine Betriebsprüfung nur an einer Stelle stattzufinden braucht,nämlich beim Syndikat.[1]

Die Kernidee dieses abgekürzten Verfahrens ist schon in dem Gedanken der Steuersyndikate enthalten gewesen. Auch davon versprach sich der Fiskus Arbeitsersparung und- Vereinfachung, bedachte jedoch nicht, dass er damit gewissen Institutionen eine Macht in die Hand geben wollte, die nicht in jedem Falle wünschenswert sein konnte.[2]

Trotz der verlockenden Einfachheit dieses Verfahrens sollte man die separate Erhebung der Umsatzsteuer bei den Einzelwerken bejahen und nicht das Syndikat mit Aufgaben der Verwaltung betrauen. Die Verwaltungsarbeit liegt dann beim Syndikat, so dass man praktisch nicht von einer Vere infachung an sich, sondern nur von einer Verlagerung oder Überwalzung der Verwaltungsarbeit sprechen sollte.

zu c)

Bei der Diskussion um eine Besteuerung der Umsätze, die zwischen Grund- und Verkaufsgesellschaft beim Syndikat stattfinden, sei auf die Ausführungen über die Organschaft verwiesen. Die Anwendung des Organgedankens ist hier in jedem Falle zu bejahen und bedarf keiner weiteren Erörterung mehr. Abschliessens lässt sich sagen, dass eine Organschaft für die Umsatzsteuer dazu führt,dass auch "das Unternehmen", das sich aus mehreren bürgerlich-rechtlich selbständigen Teilen zusammensetzt,als

---

1)Man beachte die Erwähnung dieses stark psychologischen Momentes.

2)Vergl.die Ausführungen über die Steuersyndikate.

eine Einheit behandelt wird.

zu d)

Die Umsätze, die das Syndikat durch seine Verkaufsgesellschaft auf einem anonymen Käufermarkt tätigt, unterliegen selbstverständlich wie bei allen anderen Unternehmen der Umsatzsteuer; es sei denn, gewisse Umsätze fallen unter einen der Befreiungsgründe des Umsatzsteuergesetzes.

Eine besondere Untersuchung der Frage, ob ein Verband nach aussen auftritt, entfällt hierbei naturgemäss, sofern effektiv Aussenleistungen getätigt werden.

zu e)

Zusammenfassend kann über die künftige Umsatzsteuerregelung bei Kartellen und Syndikaten gesagt werden:

aa) Grundsätzliche Anerkennung der Doppelgesellschaft als Einheitsgebilde, um eine etwaige dreifache Umsatzbesteuerung abzulehnen.

bb) Zweifache Besteuerung bei Lieferungssyndikaten, insbesondere sofern Um- und Weiterverarbeitungen beim Syndikat stattfinden.
Einfache Besteuerung des Umsatzes bei Vermittlungssyndikaten- daneben umsatzsteuerliche Erfassung der Syndikatsunkosten.

cc) Echte Aussenumsätze unterliegen der normalen Umsatzbesteuerung.

5.) Gesellschaftsteuer.

Die künftige Gesellschaftsteuer bei Kartellen und Syndikaten soll hier nur insoweit zur Darstellung gelangen, als dies zur Abgrenzung strittiger Fragen zu Umsatzsteuer hin notwendig erscheint.
Ebenso wie bei der Umsatzbesteuerung der Kartelle und

Syndikate waren bei der Gesellschaftsteuer Rechtsprechung und Steuerrechtliteratur massgeblich an der Gestaltung der Besteuerungsmodalität en beteiligt. Eine ausdrückliche Sonderregelung für die Gesellschaftsteuer bei Kartellen ist weder in der KartStVO 1941 noch vor-oder nachher getroffen worden. Bühler[1] vertritt die Ansicht, dass durch jahrelange Praxis und Rechtsprechung Grenzlinien herausgearbeitet wurden.

Gemäss § 2 Ziffer 2 unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden. Bei Kartellen und Syndikaten wurde im Syndikatsvertrag- zuweilen auch in einem Sondervertrag- bestimmt, dass die Syndikatsmitglieder für die Unkosten des Syndikats im Umlageweg aufkommen mussten, es sei denn, dass die Syndikatseinnahmen die Syndikatsausgaben überstiegen. Nach Boruttau[2] war eine Besteuerung der Umlagen grundsätzlich zu bejahen, soweit das Kartell oder Syndikat in Form einer Kapitalgesellschaft oder Doppelgesellschaft vorlag. Grundlegend wurde von jeher im Gesellschaftsteuerrecht zwischen Umlagen, die

aa) für Verkaufstätigkeit-verkaufseigene Tätigkeit-

bb) oder zur Deckung der Unkosten-verkaufsfremde Tätigkeit-

erhoben wurden, unterschieden.

zu aa)

Hierzu gehörten Umlagen, die von den einzelnen Werken an das Kartell oder Syndikat geleistet wurden, um die Verkaufstätigkeit oder die marktordnende Tätigkeit des Kartells oder Syndikats zu ermöglichen.

---

1) Vergl.: Bühler, a.a.O. S. 206

2) Boruttau "Fragen der Gesellschaftsteuer" in DStZ 1942/85

Sie waren in der Regel gesellschaftsteuerfrei.

zu bb)

Umlagen dagegen, die zur Deckung von Unkosten verwandt wurden, welche durch eine vom Verkauf unabhängige marktordnende Tätigkeit entstanden, fielen unter die Gesellschaftsteuer. Wenig Schwierigkeiten begegnete z.B. die Besteuerung der Umlagen, die lediglich zur Deckung der aus der verkaufsfremden Tätigkeit entstandenen Unkosten dienten-etwa Ausgaben für den Aufkauf eines stillzulegenden Konkurrenzwerkes-.

Komplizierter gestaltete sich das Problem der Umlagenbesteuerung, wenn sich in den Unkosten verkaufseigene und verkaufsfremde Tätigkeiten unkontrolliert mischten oder eine zahlenmässige Aufteilung nicht garantiert werden konnte.

In den letzten Entscheidungen über Vermittlungssyndikate machte es sich der RFH einfach, indem er die Gesamtumlagen für umsatzsteuerpflichtig erklärte, weil seiner Ansicht nach hierbei verkaufseigene Tätigkeiten dominierten.

Folgende Zweifelsfragen sollen abschliessend kurze Erwähnung finden.:

aa)Behandlung der Umlagen zur Deckung von Gehältern und Pensionsverpflichtungen für Syndikatsangestellt.

bb)Behandlung der Umlagen für die Schaffung von Anlagewerten.

zu aa)

Sollen die Umlagen eines Verkaufssyndikats, die zur Deckung der Gehälter und Pensionsverpflichtungen gegenüber den Angestellten des Syndikats erhoben werden, gesellschaftsteuerpflichtig sein oder nicht?

Umlagen, die von den Werken zur Deckung der Gehälter der im Syndikat beschäftigten Angestellten erhoben werden, sollen die gleiche Behandlung wie Umlagen zur Deckung von Pensionsverpflichtungen erhalten, da sie gleichen Verwendungscharakter ausweisen.

Man kann hierbei entweder verkaufseigene oder verkaufsfremde Tätigkeit annehmen. Mit folgender Frage ist die Lösung einfach zu finden: Übt das betreffende Kartell oder Syndikat Verkaufstätigkeit aus oder nicht?

Ist eine Verkaufstätigkeit zu bejahen, werden aber zudem unabhängig von dieser, marktordnende Tätigkeiten ausgeübt, so sind die Umlagen folgendermassen aufzuteilen:

Unkosten aus Verkaufstätigkeit	1oo RE=steuerfrei
Unkosten aus verkaufsfremder Tätigkeit	3o RE=steuerpflichtig

Wie im angeführten Beispiel wird die verkaufsfremde Tätigkeit im allgemeinen von untergeordneter Bedeutung sein, da die Verkaufsorganisation ja zum Wesen des Syndikats gehört. Es dürften somit keine Bedenken bestehen, einmal wegen der nebensächlichen Bedeutung, zum anderen aus Vereinfachungsgründen, von Seiten des Fiskus eine grosszügige Gestaltung zuzulassen. Man könnte bei geringfügigen Beträgen die Gesamtheit gesellschaftsteuerfrei belassen oder Pauschalbeträge festsetzen.

zu bb)

Die gleiche Beurtelung erfahren die Umlagen, die zur Schaffung von Anlagewerten dienen.

Zusammenfassung:

Die Gesellschaftsteuerpflicht ist zu bejahen

bei Zahlungen für eine Tätigkeit, die allen Mitgliedern des Kartells gemeinsam zugute kommt und die Gesamtzwecken dient. Hiermit ist vor allem die reine marktordnende Funktion der Kartelle und Syndikate zu verstehen. Jegliche Verkaufstätigkeit fällt fort.

Die Gesellschaftsteuerpflicht ist zu verneinen, sofern es sich um Umlagen (Provisionen) handelt, die im Zusammenhang mit der Verkaufstätigkeit einzelner Mitglieder erhoben werden. Dazu gehören nicht nur solche zur Deckung von Verkaufsunkosten im engeren Sinn, die von der Gesellschaftsteuer frei sind, sondern auch Umlagen zur Deckung von Erlösminderungen, die mit Rücksicht auf die im Syndikat zu deckenden Ausfälle durchgeführt werden.

Ferner soll keine Gesellschaftsteuerpflicht nicht entstehen, wenn der Betrag für die Verkaufstätigkeit in den Umlagen überwiegt, wobei man etwa die Grenze bei 75 % ziehen kann.

Schluss:

+++++++

I. Zusammenfassung der Ergebnisse.

Fasst man das Ergebnis der vorstehenden Untersuchung über die Probleme der Besteuerung von Kartellen kurz zusammen, so lassen sich folgende allgemeine Richtlinien für die steuerliche Behandlung künftiger Kartelle und Syndikate erkennen:

A. Keine absolute Übernehme der KartStVO 1941

Obgleich von Seiten kartellinteressierter Kreise stillschweigend eine Gültigkeit der Verordnung aus dem Jahre 1941 angenommen oder ausdrücklich gewünscht wird, kann eine absolute Übernahme derselben für künftige Kartelle und Syndikate nicht bejaht werden.

Einmal stellte die KartStVO 1941 lediglich eine Torso-Verordnung dar, da sie nur drei Steuerarten berücksichtigte.-Insbesondere die heute bedeutsamste Steuer- die Umsatzsteuer- blieb den allgemeinen Steuergesetzen vorbehalten.-

Zum anderen wurden die Regelungen von 1941 von dem Gedanken der Kartellbegünstigung getragen- was aus kriegs- und wirtschaftspolitischen Gründen verständlich war.-

Aus diesen beiden Überlegungen heraus ergibt sich die Forderung nach einer Totalkartellsteuerverordnung.

B. Forderung nach einer Totalkartellsteuerverordnung.

Es erscheint bei der Abfassung einer neuen Steuerverordnung für Kartelle und Syndikate angebracht, darin möglichst alle Steuerarten zu berücksichtigen.

Steuern, die für Unternehmenszusammenschlüsse kaum Bedeutung erlangen können, z.B. die Erbschaftsteuer, bedürfen keiner besonderen Erwähnung.

Soweit in dieser Arbeit nur die wichtigsten Steuern hinsichtlich ihrer Problematik für Kartelle zur Darstellung gelangten, besagt dies keineswegs, dass nur die hier erörterten Steuern in der neuen Verordnung Platz finden sollen. Es sollen vielmehr alle Steuern, die unter normalen Umständen Kartelle und Syndikate betreffen können, berücksichtigt werden. Ihre Probleme lassen sich grösstenteils in einen der besprochenen Problemkreise einbauen und

C. Bejahung einiger Grundgedanken der KartStVO 1941 für eine künftige Verordnung.

Die Kritik an der genannten Verordnung bedeutete keineswegs eine totale Ablehnung derselben. Einige Grundgedanken der KartStVO 1941 sind von einer derart immensen Bedeutung, dass sie ohne Bedenken in eine neue Kartellsteuerverordnung übernommen werden können.

Es ist dabei an folgende Gedanken gedacht:

1.) Die Anerkennung der Doppelgesellschaft als steuerliches Einheitsgebilde., mittels der Organlehre, bringt nicht nur für den Fiskus und den Steuerpflichtigen Erleichterung in der Kartellbesteuerung, sondern wird auch in den meisten Fällen den tatsächlichen Verhältnissen gerecht.

2.) Eine weitaus wichtigere Neuerung der KartStVO 1941 stellte die Loslösung der Gewinnbesteuerung von der Rechtsform dar. Diesem Gedanken, der z.Z. in mannigfaltigen Betriebssteuervorschlägen vertreten wird , sollte auch in einer neuen Verordnung für Kartelle und Syndikate Raum gewährt werden, da er eine einheitliche Belastung für Unternehmungen der gleichen Art garantiert .

3.)Für die Körperschaft- und die Vermögensteuer ist künftigen Kartellzusammenschlüssen eine weitgehende Wahlmöglichkeit offen gelassen, die jedoch nicht die grosse Elastizität aufweisst, wie sie in der KartStVO 1941 für einige Bestimmungen vertreten wurde.
Die Wahlmöglichkeit des Besteuerungsweges ist- im Gegensatz zur KartStVO- auf drei Jahre festzusetzen, wie es bei ähnlichen Vergünstigungen für andere Wirtschaftsformen im Steuerrecht üblich ist.

D.Forderungen an eine künftige Kartellsteuerverordnung.
Ausser den bereits genannten Forderungen haben sich im Laufe der Untersuchung einige weitere Probleme herauskristallisiert, die unbedingt eine Lösung verlangten, sei es durch Modifizierung gegebener Vorschriften, sei es durch Erörterung neuer Möglichkeiten.

1.)Starke Kritik rief das Fehlen irgendwelcher Regelungen über die steuerliche Abwickelung der Liquidation bei Kartellen und Syndikaten hervor, was insbesondere nach 1945, als alle deutschen Kartelle in Zwangsliquidation gehen mussten, als ein starker Mangel empfunden wurde und zu vielen strittigen Fragen führte. Eine neue Kartellsteuerverordnung muss sich dieses Problems unbedingt annehmen und auch für den Fall der Liquidation Sonderregelungen schaffen oder ausdrücklich auf die üblichen Vorschriften verweisen.

2.)Vermögen- und Gewerbesteuer sind im allgemeinen direkt beim Zusammenschluss zu erfassen. Bei der Vermögensteuer soll die Koppelung des Kartell-Syndikatsvermögens mit der Summe der Vermögen der beteiligten Werke eine Klärung bringen, ob direkte oder indirekte Besteuerung der Kartelle oder Syndikate erfolgen soll.

Mit Rücksicht auf die Gemeindeeinnahmen ist bei der Gewerbesteuer unbedingt eine unmittelbare Erfassung zu empfehlen.

3.)Die künftige Umsatzbesteuerung hat eine eingehende Erörterung erfahren, weil sie bezüglich der allgemeinen Wettbewerbskraft bei Kartellen und Syndikaten ein entscheidendes Moment darstellen kann. Insbesondere musste auf die unterschiedlichen steuerlichen Folgen verwiesen werden, die sich aus der Gestaltung der Zusammenschlüsse:

a)als Lieferungssyndikat oder
b)als Vermittlungssyndikat

ergaben.

II. Ausblick auf die Möglichkeiten künftiger internationaler Kartellbesteuerung.

Vielleicht erwartete man im Rahmen diser Arbeit nach der Darstellung der Kartellsteuerprobleme in der Deutschen Bundesrepublik eine Diskussion der entsprechenden Modalitäten im romanischen und anglo-amerikanischen Steuerrecht.

Dieses Ziel, eine Vergleichung und Angleichung der europäischen Gesetzgebung und Rechtspraxis zu schaffen- in diesem Falle auf dem Gebiete des Kartellwesens- haben sich vor Jahren schon Friedlaender und Bühler gesteckt, ohne es bis jetzt erreicht zu haben. Man kann heterogene Dinge nicht miteinander vergleichen. Ehe man mit Vergleichen beginnen kann, müssen, wenigstens in annähernder Weise, vergleichbare Tatbestände geschaffen werden. Eine gründliche Kenntnis der einzelnen Rechts- und Steuerrechtssysteme ist der einzige Weg, dies zu erreichen. Allein schon bei der Gegenüberstellung des deutschen und des französischen Handels- und Steuerrechts stösst man auf total verschiedene Begriffe und Tatsachen, die sich nur aus geschichtlicher Entwicklung und genauer Kenntnis der heutigen Wirtschaftsverfassungen erklären lassen.

In dieser Arbeit sollten vornehmlich die deutschen Verhältnisse im Kartellsteuerrecht ihre Behandlung finden, was evtl. einer späteren vergleichenden, supranationalen Arbeit als ein Baustein dienen kann.

An dieser Stelle eine vergleichende Betrachtung einfügen, hiesse sozusagen " in die Luft bauen", da der Unterbau-vergleichendes Handels-, Wirtschafts,-insbesondere Kartellrecht-nur in sehr bescheidenem Masse besteht.

Auf etwaige Möglichkeiten internationaler Kartellbesteuerung soll jedoch abschliessend hingewiesen werden, da sich Kartelle und Syndikate oft über die nationalen Grenzen hinaus betätigen.

Was soll als Ziel der künftigen Entwicklung angestrebt werden? Mit diser Frage wendet sich Prof.Dr. Bühler, München an nationale und internationale Steuerrechtler.[1]

Obwohl es nach Bühler als eine unentrinnbare Logik erscheint, dass der Schaffung supranationaler handelsrechtlicher Regelungen für internationale Gesellschaften die Schaffung eines supranationalen Steuerrechts folgen müsse, so ist es in den verschiedenen übernationalen Gremien[2] bis jetzt noch nicht über die Sammlung und Behandlung internationaler Doppelbesteuerungsabkommen hinausgegangen.

Von Steuerrechtlern wurde wiederholt ausgeführt, dass die ideale Lösung der Doppelbesteuerungskonflikte darin bestände, dass jeder Steuerpflichtige für sein gesamtes Einkommen und für sein gesamtes Vermögen nur von einem einzigen Staat nach einheitlichen Grundsätzen veranlagt und besteuert und dass dann jedem der steuerberechtigten Staaten ein Teil der vereinnahmten Steuer zugeführt würde.[3]

Es wird jedoch noch ein weiter Weg zurückzulegen sein, bis ein derartiger Steuerausgleich auf internationalem Gebiet möglich sein wird.

---

1) Vergl.: Auszug aus dem Generalreferat von Prof.Dr. Bühler, München, 1954" Die internationalen Gesellschaften im nationalen und internationalen Steuerrecht", gehalten auf der Tagung der IFA, Köln

2) Vergl.: Arbeit der UNO, der IFA(International Fiscal Association)

3) Damit ist noch nicht die Frage der Zuteilung und Aufteilung des Steuergutes bei progressiven Steuertarifen gelöst.

Verzeichnis des benutzten Schrifttums.

1.)Bücher und Dissertationen

Aufermann,E. -Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Wiesbaden 1951

Beckerath, H.v. -Grossindustrie und Gesellschaftsordnung, Tübingen-Zürich 1954

Bins, U. -Das Kartellregister als Instrument der Kartellpolitik Bern-Werder 1952- Diss.

Braeuer, W. -Kartell und Konjunktur, Berlin 1934-Diss.

Bühler, O. -Steuerrecht:Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1951

— -Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Wiesbaden 1951, 1953

Friedlaender -Konzernrecht, 2. Auflage, Frankfurt a.M. 1954

— -Die Rechtspraxis der Kartelle und Konzerne in Europa, Zürich 1938

Friedrich -Kartellsteuerrecht,Berlin 1942

Gleiss, A. -Kartelle und Monopole, Heidelberg 1952

Glöggler, H. -Gesellschaftsteuer, Stuttgart 195o

Haussmann, F. -Der Antitrustgedanke im Wirtschaftssystem, Zürich 1950

— -Der Wandel des internationalen Kartellbegriffs, Bern 1947

— -Der Neuaufbau der deutschen Kohlenwirtschaft im internationalen Rahmen, Köln 1949

Hexner, E. -International Cartels, Chapel Hill 1945

Hoheinz, G. -Die Kartellbildung bei internationalen Kartellen, Heidelberg 1939

Klug, C. -Der Streit um die Kartelle und Konzerne, Frankfurt a.M. 1953

Kuntze-Hatnik -Das gesamte Einkommensteuerrecht II 1948-1953, Flensburg 1953

Liefmann, R. -Kartelle und Trusts, Stuttgart 1924

Mirow, K. -Die Kartelle und Syndikate im Steuerrecht, Berlin 1933

Müllensiefen-Dörinkel -Kartellrecht, Das neue Zwangskartell-und Preisüberwachungsrecht, 3.Aufl. Berlin 1938

Ripert, G. -Traité élémentaire de Droit Commercial, Paris 1948

Rowedder -Kartellrecht, 1954

Schmitz, W. -Die steuerlichen Auswirkungen der Bestimmungen der Gesellschaftsverträge von Unternehmergemeinschaften, Köln 1949- Diss.

Schmölders, G. -Kartelle und Kartellpreise in der gelenkten Wirtschaft, Stuttgart 1942

— -Organische Steuerreform, Köln 1953

Schultze-Schlutius, H G -Grundlegung eines Verbandssteuerrechts, Berlin 1937

Stackelber, H.v. -Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Bern 1948

Vier, H. -Die Kartellsteuer, Die Besteuerung der Kartelle und Syndikate nach der KartStVO vom 2o.12.41, Köln 1951-Diss.

Weinrich, H. -Steuersyndikate, Herford 1926- Kölner Diss.

Zondler, P. -Die Preisbindung der zweiten Hand, Zürich 1938

2.)Referate

Bühler, O. -Auszug aus dem Generalreferat:" Die internationalen Gesellschaften im nationalen und internationalen Steuerrecht"IFA Tagung Köln 1954

Widmann, W. -"Die Behandlung der Familienpersonalgesellschaften im Steuerrecht" Steuerseminar Prof.Dr.Aufermann WS 1954/55-Univ.d. Saarlandes

Bies, H. -"Das Steuergesetzgebungsverfahren in der westdeutschen Bundesrepublik" Steuerseminar Prof.Dr.Aufermann, SS 1955- Univ.d.Saarlandes

3.)Zeitungen, Zeitschriften, Jahrbücher

Die Aktuelle, Frankfurt a.M. 1948
Der Betriebsberater, Heidelberg, ab 1946
Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1931
Deutsche Steuerzeitung, Konstanz,ab 1919
Frankfurter Allgemeine Zeitung, Frankfurt a.M. 1954/55
Finanzrundschau, Köln, ab 1946
Juristische Wochenschrift, 1919
Die Kartelldebatte, Wiesbaden 1954
Neue juristische Wochenschrift, München-Berlin 1955
Ordo-Jahrbücher, Band II, Band V, Opladen
Reichssteuerblatt
Die Saarwirtschaft, Saarbrücken 195o-1955

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs(RFH)-Antliche Sammlung, ab Band 3
Schweizer Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, Basel 1951
Steuerberater- Jahrbuch, Köln 1951-1955
Steuer und Wirtschaft(StuW) München
Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 1932
Der Volkswirt, Frankfurt a.M. 1955
Weltwirtschaftliches Archiv, Hamburg 1938
Wirtschaft und Wettbewerb, Düsseldorf 1953-1955
Der Wirtschaftstreuhänder, Leipzig
Der Wirtschaftsprüfer, Berlin
Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart
Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden, ab 195o
Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Köln- Opladen 1941

4.)Kar teiel, Wörterbücher

AO Kommentar-Loseblattsammlung, Köln

Das Internationale Steuerrecht-Ergänzbare Loseblattausgabe- E. Fritsch, Wien

Ewers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2.Aufl.

Handbuch der Montanunion, Abt. Konzerne und Kartelle

Handwörterbuch der Staatswissensch., Abt.Kartelle, 1923

Handwörterbuch der Arbeitswissensch., Abt.Kartelle 193o, Halle a. Saale

Herrmann- Heuer, Kommentar zur EinkSt und KörpSt. begr. von Mrozek-Peters-Kennerknecht, 5-6 .Auflage, Köln 1954

Soweit im Text der Arbeit Artikel der genannten Zeitungen, Zeitschriften, Jahrbücher zitiert wurden, sind Verfasser, Überschrift und Fundstelle in den Fussnoten selbst angeführt.